

SKATTEFRIE OVERFØRINGER AV EIENDELER MELLOM KONSERNSELSKAPER

Kandidatnr: 185

Veileder: Finn Backer-Grøndahl

Leveringsfrist: 25. April 2003

Til sammen 17079 ord

14.05.2003

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	INNLEDNING	1
1.2	OPPGAVENS STRUKTUR OG AVGRENSNING	2
1.3	SÆRLIGE METODESPØRSMÅL	3
1.4	BAKGRUNN FOR REGLENE	4
1.4.1	NYE REGLER?	5
2	<u>FORSKRIFTENS ANVENDELSESOMRÅDET</u>	6
2.1	INNLEDNING	6
2.2	VILKÅR KNYTTET TIL SELSKAPENE	6
2.2.1	HVILKE SELSKAPER OMFATTES AV FORSKRIFTEN?	6
2.2.2	SÆRLIG OM DELTAGERLIGNEDE SELSKAP	7
2.2.3	SELSKAPENES TILKNYTNING TIL NORGE	7
2.3	VILKÅR KNYTTET TIL FORHOLDET MELLOM SELSKAPENE	11
2.3.1	KVALIFISERT KRAV TIL EIER- OG STEMMEANDEL	11
2.3.2	KRAV TIL AT SELSKAPENE MÅ TILHØRE SAMME ”KONSERN”	12
2.3.3	NÅR MÅ FORSKRIFTENS VILKÅR VÆRE OPPFYLT?	14
2.3.4	KONSERN BESTÅENDE AV ULIKARTEDE SELSKAPSTYPER	15
3	<u>HVILKE TRANSAKSJONER OMFATTES AV FORSKRIFTEN?</u>	16
3.1	EIENDELER	16
3.1.1	GJELDSPOSTER	17
3.1.2	SKATTEPOSISJONER	19
3.1.3	SÆRLIGE UNNTAK	21
3.2	TAP	21
3.3	EIENDELENS TILKNYTNING TIL VIRKSOMHETEN	23
4	<u>KONTINUITETSVILKÅRET</u>	24
4.1	GJENNOMFØRING AV SKATTEMESSIG KONTINUITET	24
4.1.1	DELING AV SALDO	26
		I

5	<u>FRITAGELSE FRA BESKATNING</u>	27
5.1	INNLEDNING	27
5.2	HVILKE BESKATNINGSREGLER GJØR FORSKRIFTEN UNNTAK FRA?	27
5.3	SKATTEMESSIGE EFFEKTER AV OVERFØRINGEN	28
6	<u>VEDERLAGET</u>	30
6.1	INNLEDNING	30
6.2	HENSYN BAK REGELEN OG REGELENS UTVIKLING	31
6.3	VEDERLAGETS FORM	34
6.4	VEDERLAGETS STØRRELSE	34
6.4.1	LOVLIG VEDERLAG ETTER SELSKAPSRETTENS OG REGNSKAPSRETTENS REGLER	35
6.4.2	LOVLIG VEDERLAG ETTER KONSERNFORSKRIFTEN	36
6.4.3	FRADRAK I VEDERLAGET GRUNNET ØKT SKATTEBELASTNING	37
6.5	FORHOLDET TIL REGLENE OM KORREKSJONSINNTÉKT I SKTL. § 10-5	38
6.5.1	FORSKJELLER I REGNSKAPSMESSIG OG SKATTEMESSIG EGENKAPITAL	39
6.5.2	FÅR REGLENE OM KORREKSJONSINNTÉKT ANVENDELSE?	40
7	<u>SKATTEPLIKT VED KONSERNOPPHØR</u>	42
7.1	INNLEDNING	42
7.2	SKATTEMESSIG TILPASSING FØR FORSKRIFTEENDRINGEN I 1998	42
7.3	HVILKE TRANSAKSJONER MEDFØRER AT KONSERNTILKNYTNINGEN BRYTES?	43
7.3.1	KOMMER BESTEMMELSEN TIL ANVENDELSE OGSÅ VED BRUDD PÅ DET OVERDRAGENDE SELSKAPS KONSERNTILKNYTNING ?	45
7.3.2	HVOR LENGE SKAL KONSERNTILKNYTNINGEN OPPRETTHOLDES	46
7.4	HVILKEN INNTÉKT SKAL TAES TIL BESKATNING?	46
7.4.1	PERIODISERING AV INNTÉKTEN	47
7.4.2	RETT TIL OPPSKRIVNING	48
7.5	EKSEMPEL PÅ BESKATNING VED KONSERNOPPHØR	49
7.6	KRITIKK AV BESTEMMELSEN	49
8	<u>OPPLYSNINGSPLIKT</u>	50
9	<u>SIKKERHETSSTILLELSE FOR SKATT</u>	51

9.1	INNLEDNING	51
9.2	SIKKERHETENS OMFANG	52
9.3	ANDRE KRAV TIL SIKKERHETEN	52
<u>10</u>	<u>RETTSTILSTANDEN I KONSERN SOM HAR OVERFØRT EIENDELER ETTER FORSKRIFTEN FØR 1998</u>	<u>53</u>
<u>11</u>	<u>KONSEKVENSER AV BRUDD PÅ FORSKRIFTENS REGLER</u>	<u>55</u>
<u>12</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>56</u>
<u>13</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>58</u>

1 Innledning

1.1 Innledning

Formålet med denne oppgaven er å gjøre rede for gjeldende rett vedrørende skattefrie overføringer av eiendeler mellom konsernselskaper. Reglene om skattefrie overføringer av eiendeler er gitt i Lov om skatt av formue og inntekt (sktl.) § 11-21, med supplerende forskriftsbestemmelser i Finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 §§ 11-21-1 til 11-21-10.

Reglene om skattefrie overføringer av eiendeler mellom selskaper er lempningsregler fra skattelovens alminnelige regler. På nærmere bestemte vilkår kan eiendeler overføres mellom selskaper i konsern uten at det medfører beskatning. Uten en slik lempningsregel ville en konsernintern overføring etter alminnelige skatterettslige prinsipper kunne utløse uttaksbeskatning og/eller gevinstbeskatning i det overdragende selskap, og i visse tilfeller utbyttebeskatning av aksjonærene.

Formålet med reglene er å lette omorganiseringer av virksomhet i næringslivet. At næringslivet kan organisere sin virksomhet ut ifra bedriftsøkonomiske betraktninger uten hensyn til skattemessige virkninger, er viktig for å oppnå rasjonell drift. Formålet blir forsøkt oppnådd ved at overføringer av eiendeler mellom norske selskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser blir (midlertidig) fritatt fra beskatning.

Skatteloven har også andre lempningsregler som bidrar til å legge forholdene til rette for omorganiseringer. I skattelovens kapittel 11 er det foruten skattefrie overføringer av eiendeler gitt regler om skattefri fusjon og fisjon av selskaper, jf. § 11-1 flg., og skattefri omdanning av virksomhet etter § 11-20 med tilliggende forskrift. Finansdepartementet kan også fatte enkeltvedtak om lempning i beskatning ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet etter § 11-22, og samtykke i overføringer av eiendeler

mellom selskaper som i utgangspunktet faller utenfor reglene i § 11-21 etter § 11-21 tredje ledd.

Reglene om skattefrie overføring av eiendeler må også sees i sammenheng med reglene om konsernbidrag i § 10-2 flg. Vi har etter norsk rett ingen formell konsernbeskatning, men reglene om konserninterne overføringer og konsernbidrag gir en viss reell sambeskatning av konserner. Til sammen bidrar reglene til at beskatningen for konsernet som helhet ligner beskatningen av et selskap med forskjellige (norske) filialer.

Økt konkurranse fra utlandet, og dereguleringer av innenlandske næringer som for eksempel kraftnæringen og finansnæringen, skaper økt behov for omorganiseringer. Behovet for omorganiseringer i næringslivet gir reglene om konserninterne overføringer særlig aktualitet.

1.2 Oppgavens struktur og avgrensning

Oppgaven er en redegjørelse for vilkår og konsekvenser av bruk av forskriften. I første del av oppgaven gjør jeg rede for hvilke typer selskaper som forskriften omhandler, og hvilke vilkår forskriften stiller til forholdet selskapene i mellom, jf. pkt 2. Jeg gjør deretter rede for hvilke eiendeler som kan overføres etter forskriften, og de krav forskriften stiller for å sikre skattemessig kontinuitet ved overføringen av disse, jf. pkt. 3 og 4. Hvilke beskatningsregler forskriften gjør unntak fra og de skattemessige effekter av overføringen tar jeg opp i pkt. 5. Spørsmål angående vederlaget det mottagende selskap skal yte for eiendelen behandles i pkt. 6. Avslutningsvis gjør jeg rede for beskatning ved brudd på det mottagende selskaps tilknytning til konsernet, jf. pkt. 7, og konsekvenser av brudd på forskriftens regle, jf. pkt. 11.

Jeg har valgt å ikke omtale sktl. § 11-21 tredje ledd. Bestemmelsen gir Finansdepartementet rett til å treffe enkeltvedtak om samtykke til overføring av eiendeler når kravene til eierandel er oppfylt. Bestemmelsen har selvstendig betydning når andre vilkår etter forskriften ikke er oppfylt. Bestemmelsen har liten sammenheng med forskrift om konserninterne overføringer, og § 11-21 for øvrig. I følge St. meld. nr

16 (1997-98) pkt 4.2 er hjemmelen relativt lite brukt. Som nevnt i innledningen kan søknad om skattelempning uansett gjøres etter § 11-22. Denne bestemmelsen er i praksis mye brukt.

Konsernforskriften er bygget opp med § 11-21-1, § 11-21-2 osv. I oppgavens hoveddel refererer jeg for enkelthets skyld til forskriftens bestemmelser ved kun å benytte § 1, § 2 osv.

1.3 Særlige metodespørsmål

Finansdepartementet har i forbindelse med vedtagelsen av endringene i forskriften om skattefri overføringer av eiendeler mellom selskaper av 28. mai 1996 nr. 522 og 30. desember 1998 nr. 1349 kommet med merknader til endringene. Merknadene er gitt ut av departementet samtidig med vedtagelsen av forskriftsendringene, og de gjør rede for departementets forståelse av endringene. Merknadene må rettskildemessig anses som alminnelige forarbeider til forskriften. At de er publiserte og relativt lett tilgjengelige øker deres rettskildemessige vekt.

I oppgaven vil jeg også benytte administrative uttalelser ved tolkningen av forskriften. Særlig uttalelser fra Sentralskattekontoret for storbedrifter og Finansdepartementet. Dette gjør det nødvendig å klarlegge disse uttalelsenes rettskildemessige betydning.

At administrative uttalelser er relevante rettskildefaktorer er ikke tvilsomt. Uttalelsenes rettslige resonnementer kan være relevante på grunn av sin overbevisende kraft, og bli tillagt vekt av domstolene på linje med juridisk teori. Men det er grunn til å spørre om administrative uttalelser bør tillegges vekt utover dette av den grunn at de er avgitt av overordnede forvaltningsorganer.

Det sentrale argument for å tillegge administrative uttalelser vekt i kraft av at de kommer fra overordnede forvaltningsorganer, er hensynet til rettsenhet og likebehandling i forvaltningen. Fordi administrative uttalelser normalt fungerer som instruks for underordnede forvaltningsorganer vil rettsoppfatningen uttalelsene representerer fort kunne bli reflektert i administrativ praksis. Dette vil særlig være

tilfelle ved ny lovgivning, slik som ved endringene i forskriften hvor ligningsmyndighetene kan ha behov for retningslinjer vedrørende tolkningen. Administrative uttalelser angående eldre lovgivning kan være uttrykk for allerede etablert administrativ praksis.

Argumenter mot å tillegge uttalelsene særlig vekt er at uttalelsene ofte kan være politisk betonte, og/eller farget av forvaltningsorganets ønske om et bestemt resultat i en bestemt sak.

Det er trolig at domstolenes vektlegging av administrative uttalelser vil være påvirket av de ovenfor nevnte argumenter slik at uttalelsene først og fremst tillegges vekt når de er uttrykk for etablert praksis, eller hvor hensynet til rettsenhet og likebehandling i forvaltningen tilsier det.

1.4 Bakgrunn for reglene

Finansdepartementet ble tidlig på 1960-tallet gjort oppmerksom på at det var et behov for omorganisering av virksomhet i større, samarbeidende enheter.¹ Spesielt økende konkurranse fra utlandet gjorde denne utviklingen nødvendig. I Ot. prp. nr 30 (1960-61) foreslo departementet ”særlige skatteregler med sikte på å lette en strukturell omlegging i retning av større bedriftsenheter”. Fordi man hadde lite erfaring med behovet for skattefritak, og var usikre på et eventuelt generelt skattefritaks påvirkning av skatteprovenyet, vedtok Stortinget en lovhjemmel som ga departementet fullmakt til å lempe beskatningen, helt eller delvis, når avhendelsen av fast eiendom, næring eller virksomhet var ”ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv”². Det var meningen at generelle regler, helst i lovs form, skulle vedtas på et senere tidspunkt.

Det gikk lang tid før generelle regler ble gitt. I mellomtiden ble det etter hvert en ganske omfattende praksis etter dispensasjonshjemmelen. En del av de søknader som ble

¹ Se Ot. prp. nr 30 (1960-61) side 3, referat av brev fra Norges Industriforbund av 13. Mai 1960.

² Innst. O. nr 7 (1960-61) side 5.

behandlet omhandlet såkalte konserninterne overføringer av eiendeler. Konserninterne overføringer er overføringer av eiendeler mellom selskaper organisert i konsern.

Forvaltningspraksis fra saksbehandlingen etter denne bestemmelsen kan fortsatt ha interesse, kanskje særlig for behandling av spørsmål under dispensasjonshjemmelen i § 11-21 (3).

Fordi mange søknader gjaldt konserninterne overføringer vedtok Stortinget i 1990 en hjemmel som ga Finansdepartementet fullmakt til å fastsette generelle regler om skattefrie overføringer av eiendeler mellom selskaper i forskriftsform. Departementet ga en slik forskrift 13. mai 1991. Reglene har senere blitt forandret flere ganger, ved vedtagelse av nye forskrifter og endringer i disse³. Endringene har til dels vært tilpasninger til annen lovgivning, særlig selskapslovgivningen og skattelovgivningen. Andre endringer har hatt til formål å eliminere uønskede virkninger av forskriften. Jeg vil senere i oppgaven komme tilbake til noen av disse endringene.

1.4.1 Nye regler?

Finanskomiteen ytret i Innst. O. nr 40 (1998-99) side 11 ønske om at forskriften om konserninterne overføringer skulle taes inn i skatteloven. Finansdepartementets arbeid med dette er blitt forsinket på grunn av sakens kompleksitet⁴. Det er trolig at departementet i forbindelse med en slik innarbeiding også vil gjøre materielle endringer i reglene. Departementet utarbeidet et utkast til høringsnotat 22. desember 1999 som visstnok innebar visse materielle endringer. Et endelig høringsnotat er ennå ikke utarbeidet, og det er uvisst når nye regler eventuelt blir fremmet for Stortinget.

³ Se særlig forskrift av 8. januar 1993 nr. 18, 28. mai 1996 nr. 522, og 30. desember 1998 nr. 1349.

⁴ Se Ot. prp. nr 1 2000-2001 side 99.

2 Forskriftens anvendelsesområdet

2.1 Innledning

Det er knyttet mange vilkår til bruk av forskrift om konserninterne overføringer eller konsernforskriften som den også blir kalt. Noen av vilkårene relaterer seg til det overdragende selskap og det mottagende selskap, jf. punkt 2.2, andre vilkår relaterer seg til forholdet disse selskapene i mellom, jf. punkt 2.3.

2.2 Vilkår knyttet til selskapene

2.2.1 Hvilke selskaper omfattes av forskriften?

Konsernforskriften har et vidt anvendelsesområdet, og kan benyttes av de fleste typer av selskaper. Dette fremgår av forskriftens § 1 første ledd første punktum som omfatter ”norske aksjeselskaper” og annet ledd som omfatter ”norske selskaper som nevnt i skatteloven § 10-40 første ledd”.

For det første kan forskriften benyttes av aksjeselskaper. Mer presist; selskaper regulert av Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 (aksjeloven) (asl.), og Lov om almennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45 (almennaksjeloven) (asal.), jf. asl./asal. § 1-1 annet ledd. Dette følger av en naturlig forståelse av begrepet ”aksjeselskap”. En slik tolkning av begrepet fører til en avgrensning mot sparebanker, forsikringsselskaper, samvirkeforetak og statsforetak. Disse selskapstypene er i utgangspunktet ikke omfattet av forskriften.

Andre selskaper som er omfattet av forskriften er deltagerlignede selskaper. Det vil si ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper og partrederier, samt

sameier hvor ”den felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk”, jf. § 10-40 annet ledd.

2.2.2 Særlig om deltagerlignede selskap

I pkt. 2.2.1 har jeg for enkelthets skyld slått fast at deltagerlignede selskaper er omfattet av forskriften. Dette kan presiseres noe. Deltagerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 annet ledd, og kan av den grunn ikke nyttiggjøre seg et skattefritak. Det er deltagerne i selskapene som er skattesubjekt for selskapenes inntekt. Når det i forskriften heter at den gjelder overføringer mellom deltagerlignede selskaper, betyr det at skattefritak etter forskriften gjøres gjeldene i deltagernes inntekt fra selskapene. Grunnen til at det er selskapene som er omtalt i forskriften, er at det er selskapene som er beregningsenhet ved fastlegging av inntekt og formue, jf. sktl. § 10-41 flg. Det foretas et separat inntekts- og formuesoppgjør på selskapets hånd som om selskapet var skattyter. Deretter fordeles nettoresultatet på deltagerne, og kommer til beskatning eller fradrag på vanlig måte.

Fordi det er deltagerne som er skattesubjekt for inntekten er det i forskriftens § 1 annet ledd tatt forbehold om at forskriften kun gjelder ”så langt reglene passer” for deltagerlignede selskaper.

I det følgende kommer jeg for enkelthetsskyld til å omtale reglene i forhold til aksjeselskaper, men reglene gjelder selvfølgelig tilsvarende for deltagerlignede selskaper så langt de passer.

2.2.3 Selskapenes tilknytning til Norge

Som jeg kommer tilbake til i pkt. 4 bygger reglene om konserninterne overføringer på en forutsetning om skattemessig kontinuitet. Det vil si at de skattemessige verdiene på eiendelene skal overtas av det mottagende selskap. Skattemessig kontinuitet er en avgjørende forutsetning for at forskriften ikke skal kunne benyttes til å ta ut gevinst på

de overførte eiendeler skattefritt. Overføres eiendeler etter forskriften til utenlandske mottagere, vil denne forutsetningen brytes. Derfor er det et vilkår at selskaper som ønsker å benytte forskriften er ”norske aksjeselskaper” (min utheving), eller andre norske selskaper. Hva som nærmere ligger i dette vilkåret, kommer jeg til nedenfor.

En naturlig forståelse av ordlyden kan tale for at det er selskaper stiftet og registrert etter norsk rett som omfattes, men ordlyden kan også tolkes slik at det er selskaper skattemessig hjemmehørende i Norge som kan benytte forskriften, jf. sktl. § 2-2. At selskaper er skattemessig hjemmehørende i Norge vil si at de har alminnelig skatteplikt hit.

Med alminnelig skatteplikt menes at et skattesubjekt i utgangspunktet har skatteplikt for hele sin inntekt og formue til et land på grunn av en nærmere bestemt tilknytning til landet. Selskaper har alminnelig skatteplikt, og er derfor hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, når selskapets ledelse utfører sine funksjoner i Norge, og særlig hvis styret utøver sin virksomhet her. I hvilket land et selskapet er stiftet og registrert vil nok også ha betydning, men kan ikke være avgjørende hvor dette ikke sammenfaller med stedet for selskapets ledelse⁵.

Det er to viktige hensyn som må ivaretas ved tolkning av bestemmelsen, og som har avgjørende betydning for valg av tolkningsalternativ; hensynet til ikke-diskriminering av utenlandske foretak, og hensynet til beskyttelse av norske skattefundamenter.

Norge har gjennom skatteavtaler påtatt seg folkerettslige forpliktelser om å avstå fra skattemessig diskriminering av utenlandske foretak. Ikke-diskrimineringsbestemmelsene i skatteavtalene innebærer blant annet at selskaper som har utenlandske eierinteresser, men som har alminnelig skatteplikt til Norge, ikke kan behandles annerledes eller mer byrdefullt enn selskaper stiftet og registrert i Norge, jf. OECDs mønsteravtale art. 24 pkt. 6. For ikke å bryte med bestemmelsen må forskriften omfatte slike selskaper. Tolkes forskriften slik at det er selskaper hjemmehørende i Norge som omfattes er forskriften i overensstemmelse med skatteavtalene på dette punkt.

⁵ For nærmere redegjørelse for reglene om alminnelig skatteplikt se Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett side 79 flg.

Norsk internrettslig lovgivning presumeres å være i overensstemmelse med våre folkerettslige forpliktelser, jf. Rt. 1997 side 580 (OFS-dommen). Det innebærer at det skal klare holdepunkter til for at forskriften skal kunne tolkes i strid med ikke-diskriminerings bestemmelsene i skatteavtalene. Slike holdepunkter finnes ikke. Hensynet til Norges folkerettslige forpliktelser taler for at selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge omfattes av forskriften.

Et annet viktig hensyn er som nevnt beskyttelse av norske skattefundamenter. Overføringer av eiendeler fra selskaper skattemessig hjemmehørende i Norge til selskaper stiftet og registret i Norge, men med alminnelig skatteplikt til en fremmed stat, vil kunne føre til at en eventuell gevinst på eiendelene ikke kommer til beskatning. Slike overføringer unngås og hensynet til beskyttelse av skattefundamentet opprettholdes, ved å legge til grunn at forskriften omfatter selskaper skattemessig hjemmehørende i Norge.

Konklusjonen er derfor at forskriften må tolkes slik at det er selskaper skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 som omfattes av forskriften.

I forskriftens § 1 første ledd siste punktum utvides forskriftens anvendelsesområdet. Ifølge bestemmelsen gjelder forskriften også overføringer mellom norske selskaper som har et utenlandsk morselskap. Med andre ord kan forskriften benyttes til overføringer mellom datterselskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge, til tross for at de er eiet av et utenlandsk selskap. Samme tolkningsresultat ville man for øvrig komme til etter forskriftens alminnelige regler. Presiseringen av anvendelsesområdet er fornuftig da det norske skattefundamentet ikke vil bli truet av slike overføringer. Et forbud mot denne typen overføringer ville også kunne innebære et brudd med våre folkerettslige forpliktelser vedrørende skattemessig ikke-diskriminering, jf. OECD's mønsteravtale art. 24 nr. 6.

Et annet spørsmål er om anvendelsesområdet også må utvides noe som følge av skatteavtalenes regler om ikke-diskriminering av såkalte faste driftsteder. Et selskap har et fast driftsted i Norge hvis det driver virksomhet eller bestyres her, jf. sktl. § 2-3 første

ledd litra b. Selskapet må da svare skatt av inntekt og formue tilknyttet virksomheten ved det faste driftstedet (selskapet er ”begrenset skattepliktig” til Norge).

For at et selskap skal anses for å drive virksomhet her, må det utøve en virksomhet av en viss økonomisk aktivitet, samt ha en tilknytning til Norge for eksempel ved å ha ansatte i Norge, drive produksjon eller holde lager her. Alternativet ”bestyres” tar sikte på selskaper hvor en del av virksomheten ledes fra Norge. Filialer av utenlandske selskaper vil typisk være faste driftsteder⁶.

Ikke- diskrimineringsbestemmelsene innebærer at utenlandske selskaper med fast driftsted i Norge ikke skal bli beskattet etter mer tyngende skatteregler enn norske selskaper som utøver samme type virksomhet, jf. OECDs mønsteravtale art. 24 pkt. 4. Hvis for eksempel norsk filialer av utenlandske selskaper ikke kan benytte forskriften medfører det utvilsomt at de blir beskattet etter mer tyngende regler enn norske selskaper. Utenlandske selskapers faste driftsteder i Norge må derfor være omfattet av forskriften.

Finansdepartementet hevder i skriv av 20. februar 1995 (referert i St. meld. nr 16 (1997-98) side 27) at overføringer fra norske datterselskaper av utenlandske selskaper *til* norske filialer av utenlandske selskaper ikke er omfattet av forskriften. Tolkningen synes å bygge på at ikke- diskrimineringsbestemmelsene ikke får anvendelse på slike overføringer fordi heller ikke norske selskaper vil kunne overføre eiendeler til filialer av utenlandske selskaper. Men norske selskaper vil sjelden ha mulighet til, eller behov for, å foreta en slik overføring. Den faktiske virkning av departementets tolkning av forskriften medfører dermed at et utenlandsk konsern blir underlagt mer tyngende skatteregler enn norske konsern. Det kan hevdes at ikke-diskrimineringsbestemmelsene må forstås slik at de også rammer bestemmelser som medfører en reell, om ikke formell, skattemessig diskriminering. Spørsmålet må anses som tvilsomt, men jeg antar at også overføringer *til* norske filialer av utenlandske selskaper er omfattet av forskriften.

⁶ For nærmere redegjørelse om begrepet fast driftsted se Zimmer, Internasjonal Inntektsskatterett side 93 flg.

2.3 Vilkår knyttet til forholdet mellom selskapene

Selskaper som ønsker å kunne benytte forskriften må inngå i samme ”konsern”, se pkt. 2.3.2 nedenfor. I tillegg er det et vilkår at morselskapet på ”overføringstidspunktet eier mer enn 90% av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen”, jf. sktl. § 11-21 og forskriftens § 1 første ledd, se pkt 2.3.1 nedenfor.

2.3.1 Kvalifisert krav til eier- og stemmeandel

Som nevnt stiller forskriften vilkår om at morselskapet må eie mer enn 90% av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Kravet til mer enn 90% eier og stemmeandel er en vesentlig skjerping av det aksjerettslige konsernbegrep, som kun stiller krav til at morselskapet har bestemmende innflytelse, jf. asl./asal. § 1-3. Konsern hvor dette skjerpete vilkåret til eier- og stemmerettsandel er oppfylt kalles i teorien gjerne for ”skattekonsern”. Bakgrunnen for det skjerpete vilkåret er hensynet til mindretallsaksjonærer. Det er en fare for at det ved bruk av forskriften vil kunne skje en netto formuesoverføring mellom selskapene i konsernet. Jeg vil senere i oppgaven komme tilbake til dette. En slik formuesoverføring vil kunne svekke mindretallsaksjonærenes økonomiske posisjon. Når eierandelen til morselskapet må være over 90% gir det mindretallsaksjonærene mulighet til blant annet å kunne kreve seg utløst med hjemmel i asl. § 4-26 og asal. § 4-25. For øvrig er det en presumsjon for ”økonomisk enhet og koordinering av økonomisk aktivitet”⁷, når eierandelen er så vidt høy. En slik økonomisk enhet og koordinering av økonomisk aktivitet skaper ofte et behov for omorganisering av virksomheten på tvers av de enkelte selskaper.

Det kvalifiserte kravet til stemmeandel kan medføre at bestemmelser i et selskaps vedtekter som innebærer innskrenkninger i stemmeretten, fører til at retten til å benytte forskriften bortfaller. Denne situasjon kan være aktuell for eksempel hvor et morselskap

⁷ Se Zimmer (red.) i Bedrift, selskap og skatt 2001 side 354.

eier 95% av et selskap, men kun kan stemme for 70%. Har morselskapet inngått en aksjonæravtale med innskrenkninger i stemmeretten kan den samme situasjon oppstå.

2.3.2 Krav til at selskapene må tilhøre samme "konsern"

Etter forskriftens § 1 første ledd må selskapene tilhøre samme "konsern" for at det skal foreligge rett til skattefri overføring etter forskriften. I aksjelovene er det gitt en definisjon av begrepet konsern ("det selskapsrettslige konsernbegrep"), jf. asl./asal. § 1-3. I konsernbidragsreglene er det i lovteksten tatt med en referanse til denne konserndefinisjonen, jf. sktl. § 10-4 første ledd. Da ikke forskriften selv gir en avvikende definisjon av begrepet (foruten det kvalifiserte krav til eier- og stemmeandel) er det grunn til å legge selskapsrettens konsernbegrep til grunn også ved tolkningen av forskriften, slik det eksplisitt er gjort for konsernbidragsreglene.

Definisjonen av et konsern lyder etter asl./asal. § 1-3 første ledd; "Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern". Et selskapet må for øvrig ha "bestemmende innflytelse", noe som vanligvis oppnås med mer enn 50% eie av et annet selskap, for å være et morselskap, jf. annet ledd. Definisjonen gir ikke særlig hjelp til å løse de mange spørsmål som oppstår i forbindelse med opprettelsen av konsern, men den er supplert av regler om krav til kontroll og om beregning av stemmerettigheter i andre til fjerde ledd. Fordi forskriften selv har kvalifiserende krav til eier- og stemmeandel, er det først og fremst reglene om *beregning* av eier- og stemmeandel, og den forvaltningspraksis som har utviklet seg rundt måten å beregne eier- og stemmeandeler på, som er av betydning ved bruk av forskriften. Man må allikevel huske på at det kan være andre hensyn bak forskriftens regler (særlig på grunn av forskriftens kvalifiserte krav til eier- og stemmeandel), enn bak det selskapsrettslige konsernbegrep, noe som kan medføre forskjellige regler også for beregningen av andelene.

Såkalt "direkte eie gjennom flere ledd" og "indirekte eie" er to måter kravet til stemme- og eierandel kan oppfylles på. Med direkte eie gjennom flere ledd menes eierskap der morselskapet har oppfylt stemme- og eierandelen i et eller flere mellomliggende

datterselskap(er), og at det eller disse har oppfylt eier- og stemmeandelskravet i selskapet som deltar i transaksjonen etter forskriften.

Eksempel:

Morselskapet eier 95% av selskap A som igjen eier 95% av selskap B.

Reelle hensyn taler for at denne måten å oppnå tilstrekkelig eier- og stemmeandel på godtas. Når morselskapet (som i eksempelet ovenfor) har bestemmende innflytelse i selskap A som igjen har bestemmende innflytelse i selskap B, vil morselskapet kunne kontrollere selskap B akkurat på samme måte som det kontrollerer selskap A. Tilfellene bør av den grunn behandles likt. Det følger av forvaltningspraksis til det selskapsrettslige konsernbegrep at denne beregningsmåten godtas. Dette til tross at morselskapets reelle økonomiske eierinteresse i datterdatterselskapet er redusert.

Med indirekte eie menes i utgangspunktet eierskap i kjede. Det som skiller spørsmålet fra direkte eie i flere ledd er at morselskapets eier- og stemmeandel er mindre enn (mer enn) 90% i minst ett av datterselskapene.

Eksempel:

Morselskapet eier 91% av datterselskap A, og 50% av selskap B. Datterselskap A eier i sin tur de resterende 50% i selskap B. Morselskapet eier direkte og indirekte til sammen 95,5% ($50\% + (91\% \text{ av } 50\%)$) i selskap B.

Spørsmålet blir om det kan aksepteres at man legger sammen morselskapets indirekte andel av eier- og stemmeandelen i datterselskap A med morselskapets direkte eier- og stemmeandel i selskap B. I disse tilfellene blir ikke den reelle økonomiske eierinteressen i det aktuelle selskapet redusert. Både hensynet til mindretallsaksjonærenes rett til utløsning og forutsetningen om økonomisk enhet og koordinering mellom selskapene blir ivaretatt. Indirekte eierskap er også akseptert i forhold til det selskapsrettslige konsernbegrep. Beregningsmåten må derfor godtas ved bruk av forskriftens regler. Dette er også Finansdepartementets syn, jf. merknadene til forskrift av 13. mai 1991 nr.336 § 1 hvor det fremgår at indirekte eierskap skal regnes med ved beregning av eier- og stemmeandel; ”Selskap der morselskapet sammen med

datterselskap eller et eller flere datterselskaper til sammen har eier- og stemmerettsandel som nevnt i første punktum anses som datterselskap etter forskriften”.

2.3.3 Når må forskriftens vilkår være oppfylt?

Ifølge forskriftens § 1 første ledd må vilkårene nevnt i pkt. 2.3.1 og 2.3.2 være oppfylt ”på overføringstidspunktet”. Det betyr at en overføring i teorien kan skje rett etter at vilkårene er oppfylt. Det er av den grunn nødvendig å fastlegge hva som nærmere ligger i overføringstidspunktet

Overføringstidspunktet er tidspunktet for overgangen av eiendomsretten mellom det overdragende og det mottagende selskap. Skatteloven har ingen regler som regulerer overgangen av eiendomsretten til et formuesobjekt. Utgangspunktet i skatteretten er da at man legger de alminnelige privatrettslige regler til grunn. Denne forståelse er også lagt til grunn i Lignings ABC 1998 side 757.

Det er i privatretten vanlig å anse eiendomsretten som en sum av beføyelser. Hovedregelen er at den som innehar de vesentligste av disse beføyelser, må anses som eier. Dette betyr at verken avtaletidspunktet eller overføringstidspunktet (for fysiske eiendeler) nødvendigvis vil være avgjørende. Hvilke beføyelser det her kan være snakk om vil variere avhengig av hvilket formuesgode som blir overført. For et driftsmiddel vil retten til å disponere fysisk over eiendelen være viktig, samt retten til å disponere over eiendelen økonomisk. For finansielle objekter vil de økonomiske rettighetene være de viktigste, men også andre beføyelser som for eksempel retten knyttet til aksjer til å stemme på generalforsamling vil være viktig. Overføringstidspunktet beror på når man etter en konkret vurdering anser de vesentligste beføyelser for overdratt.

Konklusjonen er at på det tidspunkt de vesentligste beføyelser knyttet til eiendelene overdras mellom konsernselskapene, må forskriftens vilkår være oppfylt for at overføringen ikke skal medføre beskatning.

2.3.4 Konsern bestående av ulikartede selskapstyper

Som nevnt gjelder forskriften for overføringer mellom aksjeselskaper, og for overføringer mellom deltagerlignede selskaper. Ordlyden i bestemmelsen åpner derimot ikke for at det kan overføres eiendeler direkte mellom aksjeselskaper og deltagerlignede selskaper, eller mellom disse selskapstypene og andre selskapstyper som ikke er omfattet av forskriften, for eksempel en sparebank. Dette gjelder selv om selskapene tilhører samme konsern.

I en del tilfeller vil det være praktisk at datterselskaper overfører eiendeler mellom seg (horisontal overføring), selv om *morselskapet* er en type selskap som ikke omfattes av forskriften. Det kan og være praktisk at et konsern er bygget opp slik at datterselskapene for eksempel er aksjeselskaper, mens morselskapet er et ansvarlig selskap

Forskriften åpner for horisontale overføringer mellom datterselskap når morselskapet er et ”likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1 første ledd”, (og når morselskapet er hjemmehørende i en fremmed stat, jf. pkt. 2.2.3), jf. forskriftens § 1 første ledd siste punktum. At morselskapet er et ”likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1 første ledd” innebærer at morselskapet blant annet kan være en sparebank, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak, interkommunalt selskap, statsforetak eller et ”selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital”, jf. sktl. § 10-1 første ledd og § 2-2 første ledd.

Formålet med å åpne for horisontale overføringer i konsern hvor morselskapet er et likestilt selskap eller sammenslutning etter § 10-1 første ledd, må være å gjøre forskriften mer effektiv ved å utvide anvendelsesområdet. Dette formålet taler for at forskriften også kan benyttes på overføringer mellom datter*aksjeselskaper* som har et deltagerlignet selskap som morselskap, eller deltagerlignede datterselskaper som har et aksjeselskap som morselskap. Disse tilfellene er meget like de tilfellene som er regulert i forskriftens § 1 første ledd siste punktum. Slike overføringer må derfor kunne foretas etter forskriftens regler.

3 Hvilke transaksjoner omfattes av forskriften?

3.1 Eiendeler

Ifølge forskriftens § 2 første ledd er det ”eiendeler” som kan overføres uten at det utløser beskatning. Bestemmelsen presiserer ikke nærmere hva som ligger i begrepet. Typiske eiendeler som faller inn under bestemmelsen er fysiske anleggsmidler, driftsmidler, og varelager. Også fast eiendom omfattes av begrepet. Men en naturlig forståelse av ordlyden dekker også finansobjekter som aksjer, fordringer, kontrakter og andre rettigheter. At slike eiendeler må kunne overføres er også i samsvar med et effektivitetshensyn. Formålet med forskriften om å lette omorganiseringer av virksomhet ville ikke blitt effektivt ivaretatt hvis ikke disse eiendelene var omfattet. Finansobjekter utgjør ofte en stor del av en virksomhets aktiva, og en avgrensning av anvendelsesområdet mot slike eiendeler ville gjøre bruk av forskriften mindre interessant for næringslivet. Langvarig, konsistent praksis fra både Sentralskattekontoret for storbedrifter og uttalelser fra Finansdepartementet støtter også denne tolkning av forskriften.

Det kan reises spørsmål om også immaterielle eiendeler faller inn under forskriften. Den viktigste immaterielle eiendelen til et selskap vil ofte være forretningsverdi (goodwill), men spørsmålet kan også reises for andre typer immaterielle eiendeler som for eksempel patenter og varemerker.

Begrepet ”eiendel” må som nevnt ovenfor kunne sies å omfatte mer enn kun fysiske eiendeler. Men bestemmelsens ordlyd gir for øvrig ingen holdepunkter for at immaterielle eiendeler er omfattet av forskriften. Ordlyden må derfor sies å være nøytral.

Forarbeidene og merknadene til forskriften gir ingen holdepunkter for bedømmelsen.

På samme måte som for finansobjekter taler hensynet til en effektiv anvendelse av forskriften for å anse disse formuesobjektene for omfattet. Immaterielle eiendeler vil ofte ha lav skattemessig verdi hos det overdragende selskap fordi selskapet ofte har fått avskrevet utgifter til opparbeidelsen av denne verdien fortløpende når kostnadene har

blitt pådratt. Dette gjelder for eksempel utgifter til reklame som har økt selskapets forretningsverdi. Det samme gjelder utgifter til forskning og utvikling som har materialisert seg i et patent. Det vil være gunstig for det overdragende selskap å kunne benytte forskriften til å kunne videreføre disse lave skattemessige verdier. Skilt fra den resterende virksomhet vil en immateriell eiendel ofte vil ha liten verdi. For eksempel vil forretningsverdi være knyttet til en virksomhet vanskelig omsettes eller nyttiggjøres på annen måte, hvis den ikke blir overdratt sammen med driftsmidler, produksjonslokaler med mer. Det vil av den grunn ofte være avgjørende for om de næringsdrivende vil benytte forskriften at immateriell eiendeler kan overdras. Hensynet til at forskriften kommer til effektiv anvendelse etter sitt formål taler for at immaterielle eiendeler er omfattet av forskriften.

Et viktig argument for at overføring av immaterielle eiendeler er omfattet av forskriften er at slike overføringer ikke innebærer andre skattemessige konsekvenser enn overføring av andre eiendeler. Den skattefordel konsernet oppnår er selve poenget med forskriftens regler, jf. pkt. 5.

I juridisk teori synes det å være enighet om at immaterielle eiendeler er omfattet av forskriften⁸.

Konklusjonen er derfor at immaterielle eiendeler kan overføres etter forskriften.

3.1.1 Gjeldsposter

Det knytter seg flere spørsmål til overføring av gjeldsposter etter forskriftens regler. For det første må det avgjøres om gjeldsposter kan overføres etter forskriften, og hvis de kan overføres, om latente skatteforpliktelser på gjeldspostene kan overføres skattefritt sammen med gjeldsposten.

⁸ Se Zimmer (red) i *Bedrift, selskap og skatt*, side 576, og Gjems-Onstad i *Norsk Bedriftskatterett*, side 537.

Det følger (om enn indirekte) av forskriftens § 7 at gjeldsovertagelse kan benyttes som vederlag ved overføring etter forskriften. En slik forståelse støttes også av forskriftens formål; nemlig å bidra til å lette omstrukturering av virksomhet. Ofte overføres hele virksomheter etter forskriftens regler, og det vil da være svært upraktisk om ikke gjeldsposter knyttet til eiendelen kunne følge med. Når dette er sagt, må det allikevel presiseres at en gjeldspost som ikke er knyttet til en aktivapost, ikke kan overføres etter forskriften. En slik overføring er ikke nødvendig for å sikre forskriftens formål, og overføringen ville også stride mot forskriftens ordlyd, som sier at det er ”eiendeler” som kan overføres.

Et annet spørsmål er at en gjeldspost kan ha en latent skatteplikt knyttet til seg. Dette vil særlig være aktuelt ved gjeld i fremmed valuta hvor det vil kunne være agio/disagio knyttet til gjelden. Et debitorskifte, slik som beskrevet ovenfor, vil etter de alminnelige regler føre til at denne latente skatteforpliktelsen kommer til beskatning. Det må derfor avgjøres om gjeldsposter med latente skatteforpliktelser kan overføres skattefritt etter forskriften.

Etter en kontekstuell tolkning kan man hevde at siden gjeldsovertagelse er godtatt som vederlag etter forskriften, må også en latent skatteplikt knyttet til denne gjelden kunne overføres uten beskatning. Dette vil også være i tråd med forskriftens formål om at eiendeler skal kunne overføres skattenøytralt mellom konsernselskaper. Mot denne tolkningen kan det hevdes at det ikke er noen nødvendighet at alle vederlag godtatt etter forskriften skal være skattefrie. Det er lite trolig at lovgiver har vurdert konsekvensene av skattefrihet for dette tilfellet. Hvis forskriften må forstås slik at latente skatteforpliktelser ikke kan overføres, medfører det kun gevinstbeskatning av det overdragende selskap for skatteforpliktelsen på den aktuelle gjeldspost. Selv om dette nok i visse tilfeller kan medføre en betydelig beskatning, vil jeg anta at en slik beskatning, særlig ved overføring av hele eller deler av virksomheter, i liten grad vil gjøre forskriften mindre attraktiv for næringslivet.

Det fremstår for meg som man ved denne vurderingen må ta stilling til hvor langt forskriftens formål skal kunne slå igjennom i forhold til forskriftens ordlyd. Da en tolkning basert på forskriftens ordlyd er i samsvar med de alminnelige skatteregler på området legger jeg avgjørende vekt på denne. En utvidelse av unntaket fra de

alminnelige regler bør i et så tvilsomt tilfelle som dette foretas av lovgiver. Latente skatteforpliktelser knyttet til gjeldsposter kan derfor ikke overføres skattefritt etter konsernforskriften.

3.1.2 Skatteposisjoner

”Begrepet skatteposisjon refererer seg til en bestemt skattyters stilling i forhold til *en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt*”⁹. Posisjonene kan være knyttet til et konkret formuesobjekt. Et eksempel på skatteposisjoner som knytter seg til et konkret formuesobjekt er den inngangsverdi et selskap har på et driftsmiddel fratrukket de avskrivninger som er foretatt. Men skatteposisjoner kan også forekomme uten tilknytning til konkrete formuesobjekter. Eksempler på posisjoner uten konkret tilknytning er tomme negative saldi og gevinst- og tapskonti etter sktl. §§ 14-40 flg. og fremførbart underskudd etter 14-6. Særlig når et selskap ønsker å overføre en hel virksomhet vil det kunne være av avgjørende betydning at selskapet også kan overføre gunstige skattemessige posisjoner. Det må derfor avgjøres om slike skatteposisjoner kan overføres etter forskriftens regler.

Som jeg vil gjøre rede for i pkt. 4 er det både en plikt og en rettighet for konsernet at skatteposisjoner *knyttet til* eiendelene overføres til det mottagende selskap. At skatteposisjoner knyttet til eiendelene skal overføres uendret følger av sktl. § 11-21 annet ledd, og av forskriftens § 3. Et mer tvilsomt spørsmål er om også skatteposisjoner *uten tilknytning* til konkrete eiendeler kan overføres skattefritt etter forskriften.

Det er et alminnelig prinsipp i norsk rett at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom rettssubjekter¹⁰. For eksempel kan et underskudd i et selskap derfor i utgangspunktet ikke overføres til et annet selskap, selv om hele selskapets ”innmat” overdras. Det blir her et spørsmålet om forskriften gjør et unntak fra dette prinsippet.

⁹ Zimmer, Lærebok i skatterett side 101.

¹⁰ Jf. Rt. 1961 side 1195 Kjøllberg, Rt. 1963 side 478 Siraco og Rt. 1966 side 1189 Vestlandske Vassdrag.

For skatteposisjoner uten tilknytning til konkrete eiendeler er det ikke gitt særlig regulering i forskriften. Ordlyden i sktl. § 11-21 annet ledd nevner ”skatteposisjoner knyttet til eiendelene”, og forskriftens § 3 omhandler kun inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag, som er skatteposisjoner som knytter seg til konkrete eiendeler. Ordlyden er med andre ord restriktiv.

Som påpekt av Zimmer vil problemstillingen særlig være aktuell ved overføring av hele avdelinger innen et selskap til et annet selskap¹¹. I disse tilfellene vil det nok kunne være en hindring for bruk av forskriften hvis skatteposisjonen fremførbart underskudd ikke kan overføres. Ofte vil da resultatet bli at det fremførbare underskuddet faller bort fordi tilknytningen til virksomheten det var opparbeidet i er overført, og vilkåret for fremføring dermed ikke lenger oppfylt. Formålet taler med andre ord for at fremførbart underskudd kan overføres. Dette argumentet svekkes dog av at selskap som har et fremførbart underskudd vanligvis vil kunne motta et konsernbidrag fra et annet konsernselskap, slik at konsernet som helhet får nyttiggjort seg underskuddet. På samme måte kan et selskap som skal inntektsføre fra gevinst- og tapskonto, oppveie inntektsføringen ved å yte et tilsvarende konsernbidrag til et underskuddsselskap innen konsernet.

Zimmer legger for øvrig avgjørende vekt på at fremførbart underskudd er en skatteposisjon og at skatteposisjoner ikke er omfattet av forskriftens ordlyd, jf. ”eiendel”. Han konkluderer fra dette at fremførbart underskudd ikke kan overføres.

Et annet moment i vurderingen er hvor nær tilknytning en skatteposisjon har til de eiendeler som for øvrig blir overført, sammenlignet med tilknytningen den har til eieren av eiendelen og eierens samlede skattebelastning. Det kan hevdes at hvis en skatteposisjon har en naturlig og nær tilknytning til eiendelene, er likheten mellom skatteposisjonene som kan overføres med hjemmel i forskriften, og skatteposisjonene som faller utenfor ordlyden så stor at forskriften bør tolkes utvidende. Er derimot skatteposisjonen nært knyttet til eieren og dennes samlede skattebelastning, bør den ikke kunne overføres. Det kan for eksempel hevdes at fremførbart underskudd er en skatteposisjon nærmere tilknyttet selskapet som har opparbeidet underskuddet, enn de

¹¹ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt side 576.

enkelte eiendeler som overføres. Det kan ikke utelukkes at det finnes skatteposisjoner som av den grunn bør tillates overført, men dette må på grunn av bestemmelsens restriktive ordlyd og skatterettens alminnelige regler på området utgjøre særlige unntak.

Gjeldene rett må være at skatteposisjoner som hovedregel ikke kan overføres med hjemmel i forskriften.

3.1.3 Særlige unntak

Overføring av eiendeler fra virksomhet som er omfattet av petroleumsskatteloven § 5 er unntatt fra forskriftens anvendelsesområde, jf. forskriftens § 1 annet ledd. Årsaken til dette er muligheten for at eiendeler fra særskattepliktig virksomhet skal bli endelig skattefri for særskattens vedkommende i forbindelse med en overføring til selskap underlagt vanlig beskatning.¹² Det er også gjort et mindre unntak for visse skipsaksjeselskap og skipsalmennaksjeselskap i fjerde ledd. Disse unntakene vil ikke bli nærmere gjennomgått i denne fremstillingen.

3.2 Tap

Overføres en eiendel til lavere verdi enn den skattemessige verdi hos overdrager, oppstår det et skattemessig tap for overdrager. Det har vært noe usikkerhet om forskriften også gjelder når eiendeler overføres med tap. Det forutsettes at vederlaget tilsvare eiendelenes markedsverdi, ellers vil de vanligvis ikke kunne overføres etter forskriften, jf. pkt. 6. Spørsmålet kan virke noe konstruert da et konsern vanligvis ønsker å få oppskrevet inngangsverdien på en eiendel med et latent tap, og derfor vil overdra eiendelene etter skattelovens vanlige regler. Men i visse tilfeller vil det overdragende selskap ikke kunne nyttiggjøre seg tapet. For eksempel fordi det selskapet er tomt etter overføringen, og av den grunn ikke vil kunne utnytte en fremtidig fradragsføring av negativ saldo på gevinst- og tapskonto. Overføres eiendelen med tap vil det mottagende selskap kunne selge eiendelen, og dermed nyttiggjøre seg tapet.

¹² Se merknad til forskriftsendring av 30. desember 1998 nr. 1349 § 1.

Dette spørsmålet løses ikke av forskriftens ordlyd, og det er heller ikke kommentert i forskriftens forarbeider. Formålet med forskriften er å lette omorganiseringer i næringslivet ved å gi skattefrihet for overføring av eiendeler mellom konsernselskaper. I noen tilfeller vil nok de skattemessige effektene for et konsern av å videreføre høye skattemessige inngangsverdier være så viktige at et forbud mot slike overføringer vil kunne hindre samfunnsmessig ønskelige omstruktureringer. På den annen side kan man ikke tolke forskriftens formål så vidt at den omfatter enhver disposisjon som fremstår som gunstig for konsernet i forbindelse med en omorganisering. Det kan hevdes at det ikke er forskriftens formål å legge til rette for overføringer av avskrivningsgrunnlag mellom konsernselskaper.

Gjems-Onstad legger vekt på at konserninterne overføringer åpner for uoverisiktelige virkninger, og at det derfor er liten grunn til å anvende forskriften utenfor det reglenes formål tilsier¹³. Han konkluderer derfor med at eiendeler med tap ikke kan overføres etter forskriften.

I merknadene til forskriften av 28. mai 1996 nr. 522 heter det at forskriften ikke skal benyttes ved tap. Det samme er antatt i ligningens ABC¹⁴. Det er ingen grunn til at de endringer som senere er gjort i forskriften skulle påvirke dette standpunkt. Gjeldene rett må derfor være at eiendeler med tap ikke kan overføres etter forskriftens regler.

En annen variant av problemstillingen er om man ved overføring av flere eiendeler samtidig kan gjøre krav på å benytte forskriften på de eiendeler det er en latent gevinst, men overføre eiendeler med latent tap etter de alminnelige regler.

Eksempel:

Selskap A ønsker å overføre et forretningsbygg og et varelager til selskap B. Forretningsbygget har en skattemessig verdi på 100 og en markedsverdi på 500, mens varelageret har en skattemessig verdi på 200 og en markedsverdi på 100. Selskap A vil her kunne unngå gevinstbeskatning (400) på overføringen av forretningsbygget ved å benytte forskriftens regler, samtidig som selskapet får et skattemessig tap (100) ved overføring av varelageret etter de alminnelige regler.

¹³ Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, side 541.

¹⁴ Ligningens ABC 1999 side 66.

I forskriftens § 2 heter det at eiendeler ”kan” overføres mellom selskaper etter forskriftens bestemmelser. Ordlyden er her så klar at det må kunne legges til grunn at det overdragende selskapet kan velge om den ønsker å benytte forskriftens bestemmelser eller ikke. Valget må kunne gjøres for hver enkelt eiendel som overføres.

En regel som tilsa at forskriften skulle benyttes på alle de overførte eiendeler sett under ett, ville fort kunne bli utsatt for omgåelse. Det ville ikke være vanskelig for et selskap å organisere en overføring som i utgangspunktet ville bli foretatt som en helhet, i to separate overføringer, hvor eiendeler med gevinst ble overført i den ene, og eiendeler med tap ble overført i den andre.

Som man ser medfører valgfriheten i konsernforskriftens § 2 et brudd på den symmetri som vanligvis gjelder ellers i skatteretten mellom skatteplikt og fradragsrett. Det er kommet visse signaler fra departementet om at denne valgfriheten skal opphøre slik at fradragsrett for tap ved overføring blir nektet i samme utstrekning som skattefrihet for gevinst blir innvilget etter forskriften. Slike regler er dog ennå ikke kommet, noe som medfører at det fortsatt kan kreves tapsfradrag ved overføring etter gjeldende rett.

3.3 Eiendelens tilknytning til virksomheten

Forskriftens ordlyd stiller ingen krav til at eiendelene som overføres må inngå i virksomhet. At et slikt krav likevel må stilles fremgår av sktl. § 11-21 første ledd, hvor det heter at departementet kan gi forskrift om at ”eiendeler i virksomhet” kan overføres skattefritt. Det samsvarer også med reglenes formål at eiendelen må ha en slik tilknytning. Det er omorganisering av virksomhet forskriften er ment å skulle lette, ikke omorganisering av selskaper generelt. Det følger derfor av lov av høyere rang, og reglenes formål, at forskriften må tolkes innskrenkende på dette punkt.

Hva som skal til for å anse en eiendel for å inngå i virksomhet må bero på den alminnelige avgrensning som er lagt til grunn i praksis ved grensedragningen mellom kapital- og virksomhetsinntekt i sktl. § 5-1 første ledd. Spørsmålet kan oppstå i to varianter. For det første kan det være spørsmål om selskapet i det hele tatt utøver

virksomhet. Ved avgjøring av spørsmålet legger gjerne Høyesterett en helhetsvurdering til grunn. Sentrale momenter i vurderingen er størrelsen på inntekten fra virksomheten, og den aktivitet som må utøves for å bedrive den konkrete virksomhet¹⁵.

For det andre må eiendelen ha tilstrekkelig tilknytning til selskapets virksomhet. Hovedregelen, lagt til grunn i rettspraksis, er at en eiendel har tilknytning til en virksomhet hvis den er ervervet i den hensikt at den skal bli benyttet i virksomheten, eller at den faktisk er benyttet i virksomheten. Er en eiendel benyttet både i virksomhet og til andre formål, for eksempel en bil som blir benyttet i selskapets virksomhet på dag tid og av eierne til private formål på kveldstid og i helger, må man vurdere hvilken bruk som er vesentligst. Er virksomhetsbruken den vesentligste må gjenstanden som helhet anses å inngå i virksomhet¹⁶.

4 Kontinuitetsvilkåret

4.1 Gjennomføring av skattemessig kontinuitet

Skattemessig kontinuitet er en plikt som pålegger det mottagende selskap. Denne plikten korresponderer med det overdragende selskaps rett til unntak fra blant annet gevinstbeskatning ved overføring av eiendeler. Det overdragende selskaps rett til fritak fra beskatning tar jeg opp i pkt. 5 nedenfor. Ved å se det overførende og det mottagende selskaps forhold sammen trer en viktig forutsetning for bruk av forskriften frem; en skattefri overføring av eiendeler etter forskriften skal ikke medføre at *konsernet som helhet* skattemessig kommer i en annen stilling enn om omorganiseringen ikke hadde vært foretatt. Et avgjørende virkemiddel for å oppfylle denne forutsetningen er at skatteposisjoner knyttet til de overførte eiendeler overtas av det mottagende selskap. Blir ikke skatteposisjonene overtatt vil et mottagende selskap, etter de alminnelige skatteregler, for eksempel kunne få ny og høyere inngangsverdi på en eiendel, uten at

¹⁵ Et illustrerende eksempel er Rt. 1973 s. 931 Holst.

¹⁶ For nærmere redegjørelse for inntektsbegrepet se Zimmer, Lærebok i skatterett, side 244-246.

denne oppskrivningen ville komme til beskatning hos det overdragende selskap. Dermed ville gevinsten være endelig unntatt fra beskatning.

Eksempel:

Selskap A overdrar et patent til selskap B. Patentet har en skattemessig verdi 0 og markedsverdi 500 hos selskap A. Ved overføringen vil inngangsverdien og avskrivningsgrunnlaget i selskap B etter skattelovens vanlige regler utgjøre 500. Samtidig ville gevinsten etter forskriftens regler ikke komme til beskatning hos selskap A. Som man ser ville konsernet sett under ett unngå beskatning på (28% av 500) 140. Denne skattefordelen blir nøytralisert gjennom reglene om skattemessig kontinuitet.

Regler om skattemessig kontinuitet er gitt i forskriftens §§ 3 og 5. Forskriftens § 3 bestemmer at ”ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag settes på det mottakende selskaps hånd lik de ligningsmessige bokførte verdier hos det overdragende selskap på overføringstidspunktet”. I tillegg skal eiendeler anses ervervet av det mottagende selskap på samme tidspunkt som gjelder for det overdragende selskap, jf. bestemmelsens siste punktum. Bestemmelsen pålegger kontinuitet ved overføring av tre typer skatteposisjoner; ligningsmessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkt. Lest i sammenheng med ”avskrivningsgrunnlag” er det naturlig å anta at departementet med ”ligningsmessig inngangsverdier” har ment historisk kostpris, jf. neste avsnitt¹⁷. Særlig er dette aktuelt for tomter og andre eiendeler som ikke kan avskrives. En konsekvens av at det mottagende selskap må overta skatteposisjonen er at selskapet ved en senere realisasjon blir beskattet for differansen mellom vederlaget og den ligningsmessige inngangsverdien den har fått overført fra det overdragende selskap.

”Avskrivningsgrunnlag” er den del av en eiendels historiske kostpris som gjenstår å avskrive skattemessig. Følgelig er begrepet myntet på avskrivbare gjenstander. De fleste gjenstander et selskap besitter vil være avskrivbare. Ved overføring av en avskrivbar eiendel vil det mottagende selskap måtte fortsette å avskrive på den lavere saldo verdien som eiendelen hadde hos det overdragende selskap.

Overføring av ervervstidspunktet har ikke lenger så stor praktisk interesse, da det er svært få regler som knytter rettsvirkninger til et slikt tidspunkt¹⁸.

¹⁷ Se Zimmer (red) i Bedrift, selskap og skatt side 577.

¹⁸ Se dog sktl. § 14-43 (2) , § 14-60 og § 16-30.

Det er kun skatteposisjoner knyttet til konkrete eiendeler som kan overføres, jf. ovenfor. Som tidligere nevnt vil det overdragende selskap ikke kunne overføre skatteposisjoner som er løsrevet fra eiendelene for eksempel fremførbart underskudd, se pkt. 3.1.2.

Forskriftens § 5 pålegger det mottagende selskap å tre inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser knyttet til de overførte eiendeler. Dette innebærer at det mottagende selskap er ansvarlig for den latente skatt som måtte påhvile de overførte eiendeler. Av den grunn må også det overdragende selskap være fritatt fra sin forpliktelse. (Se dog forskriftens § 7 om sikkerhetsstillelse for skatt og pkt. 9).

4.1.1 Deling av saldo

Mange av driftsmidlene som det kan være aktuelt å overføre etter forskriften, vil hos det overdragende selskap inngå på saldi sammen med driftsmidler som ikke skal overføres, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd. Det vil ikke være mulig å identifisere det individuelle avskrivningsgrunnlag til disse driftsmidlene. Forskriften regulerer spørsmålet ved å pålegge det overdragende selskap å foreta en forholdsmessig fordeling av saldoen på grunnlag av driftsmidlenes omsetningsverdi. Den forholdsmessige delen av saldoen skal deretter følge driftsmiddelet til det mottagende selskap, jf. forskriftens § 4.

For de eiendeler det er ført et individuelt skatteregnskap for, skal de nedskrevne verdier i skatteregnskapet legges til grunn, jf. § 4 annet punktum. Med skatteregnskap menes et regnskap hvor selskapet har ført den skattemessige verdi på eiendelen, for eksempel den skattemessige inngangsverdi fratrukket skattemessige avskrivninger. Regelen er et unntak fra sjablon regelen som er redegjort for ovenfor, og er i overensstemmelse med formålet om at en mest mulig korrekt skattemessig verdi skal legges til grunn ved overføringen.

Overføres en del av et varelager vil liknende spørsmål oppstå. Det er varebeholdningen som helhet som for regnskapspliktige kan avskrives etter sktl. § 14-5. Dette medfører at det også her vanligvis vil være umulig å identifisere den individuelle bokførte verdi på de varer som skal overføres. Derfor bestemmer § 4 siste punktum at det også for

varelager skal foretas en forholdsmessig fordeling av ligningsverdien. Det er dog antatt at hvis varebeholdningen består av individualiserbare varer, kan den faktisk avskrevne kostpris benyttes¹⁹. Da formålet med bestemmelsen må være at fordelingen blir mest mulig korrekt, må dette kunne aksepteres.

5 Fritagelse fra beskatning

5.1 Innledning

Reglene om konserninterne overføringer av eiendeler er regler som gjør unntak fra de alminnelige beskatningsregler i skatteloven. Mer presist kan det sies at reglene gjør unntak fra de alminnelige periodiseringsregler i skatteloven, slik at innvunnet inntekt kommer til beskatning på et senere tidspunkt enn det som ville følge av de alminnelige regler. Jeg vil i dette punktet gjøre rede for hvilke beskatningsregler forskriften gjør unntak fra, jf. pkt. 5.2, og hvilke skattemessige effekter disse unntakene medfører, jf. pkt. 5.3.

5.2 Hvilke beskatningsregler gjør forskriften unntak fra?

Det følger av forskriftens § 2 første ledd at eiendeler kan overføres ”uten at det utløser beskatning”. Forskriften regulerer ikke nærmere hvilke beskatningsregler det her siktes til. Denne ordlyden kom inn ved endringen i 1998. Etter forskriften av 1996 gjaldt fritaket kun gevinstbeskatning. Det er grunn til å anta at ordlyden ble forandret for å tilpasse endringen som ble foretatt i regelen om vederlaget. Som jeg vil redegjøre for nedenfor vil vederlagets størrelse være avgjørende for hvilke skatteregler det er behov for fritak fra. Slik fritaksregelen nå er utformet må man legge til grunn at den gjør fritak for beskatning generelt, dvs. fra alle beskatningsregler som kan komme til anvendelse. En slik forståelse vil også være i overensstemmelse med forskriftens formål.

¹⁹ Se Almvik mfl., Bedriftsbeskatning i praksis 2000, side 272.

Samme standpunkt er tatt av departementet, se merknaden til forskriftens § 2, hvor departementet uttaler at fritaket gjelder ”skattlegging generelt”, og hvor sammenhengen med endringen som ble gjort vedrørende vederlaget presiseres.

Hvilke beskatningsregler det kan være aktuelt å gjøre unntak fra, vil være avhengig av størrelsen på vederlaget det mottagende selskap betaler for eiendelen. Jeg kommer i pkt. 6 nærmere tilbake til disse reglene, men nevner allerede her at hovedregelen er at vederlaget skal tilsvare markedspris, men at gjeldende forskrift også åpner for at det i visse tilfeller kan ytes vederlag under markedspris.

Ytes det markedspris for eiendelen kommer kun reglene om gevinstbeskatning av det overdragende selskap til anvendelse, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Det er da bare disse reglene det er aktuelt å gjøre unntak fra. Ytes det derimot et vederlag som er under omsetningsverdi for eiendelen kan også reglene om uttaksbeskatning av det overdragende selskap, jf. § 5-2, og utbyttebeskatning av det mottagende selskap, jf. § 10-10 flg., komme til anvendelse. Det vil da være aktuelt å gjøre unntak også for disse reglene.

Et for høyt vederlag vil bryte med forskriftens regler om vederlag, jf. forskriftens § 6 og pkt. 6, og av den grunn medføre at forskriftens bestemmelser ikke kommer til anvendelse. Et slikt vederlag vil også være ulovlig etter selskapsrettslige regler, jf. asl./asal. § 3-9 første ledd.

5.3 Skattemessige effekter av overføringen

De skattemessige effekter av en overføring etter forskriftens regler kan belyses med to eksempler. Eksempel nr. 1 gjelder overføring av en ikke-avskrivbar eiendel, eksempel nr. 2 gjelder overføring av en avskrivbar eiendel.

Eksempel nr 1:

Selskap A har en tomt med skattemessig verdi 100, og markedsverdi 500. I år 1 overfører selskapet tomten til selskap B etter forskriftens regler. Gevinsten på 400 er skattefri for selskap A. I år 5 selger selskap B tomten til selskap C, som er utenfor konsernet, for 600. Selskap C vil bli gevinstbeskattet for

differansen mellom salgsvederlaget og den overførte skattemessige verdi fra selskap A ($600-100=500$). Skatten i år 5 vil utgjøre 140 (28% av 500) for selskap B.

Ved en ordinær realisasjon ville selskap A blitt gevinstbeskattet med 112 (28% av $400(500-100)$) i år 1. Selskap B ville blitt beskattet med 28 (28% av 100 ($600-500$)) i år 5.

Som man ser kommer konsernet (selskap A og selskap B) nominelt likt ut ved benyttelse av forskriften som ved overføring etter de alminnelige regler. Men selskapene har reelt likevel hatt en skattebesparelse som følge av at deler av gevinsten kommer til beskatning først i år 5. Besparelsen vil utgjøre differansen mellom nominelt skattebeløp på 112 (som selskap A skulle betalt i år 1) og den neddiskonterte verdien av dette beløpet fra år 5.

Eksempel nr 2:

Selskap A har en bilpark hvor saldooverdrien er 100, og markedsverdi er 500. I år 1 overfører selskapet bilparken til selskap B i medhold av forskriften. Gevinsten på 400 ($500-100$) vil være skattefri for selskap A i medhold av forskriften. Selskap B krever i år 1 20 (20% av 100) i avskrivninger på bilparken, jf. sktl. § 14-43 første ledd litra d. Samlet økonomisk effekt for konsernet blir derfor 20 i avskrivninger.

Ved en ordinær realisasjon ville selskap A kunne nedskrive vederlaget (400) på saldoen, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Den økonomiske effekten blir at selskap A vil få 80 (20% av 400) i skatt i salgsåret (20% er avskrivningssats for avskrivningsgruppe d, jf. sktl. § 14-43). Selskap B vil på sin side kunne kreve avskrivninger på bilparken i år 1 på til sammen 100 (20% av 500). Samlet økonomisk effekt for konsernet som helhet utgjør 20 ($100-80$).

I eksempel nummer to er det en avskrivbar eiendel som overføres. Som man ser vil ikke bruk av forskriften medføre at konsernet som helhet kommer i en annen skattemessig stilling ved overføring av avskrivbare eiendeler. Denne konklusjonen forutsetter dog at selskap B har annen skattepliktig inntekt som saldoavskrivningene kan føres mot, eller at avskrivningen blir utnyttet ved at selskap A gir selskap B konsernbidrag.

Det er dog viktig å huske på at denne virkningen kun inntreffer for de eiendeler der den prosentvise fradrag for avskrivninger tilsvarer den årlige inntektsføringen. Dette gjelder eiendeler i saldogruppe a til d, men ikke eiendelene i saldogruppe e til i, jf. sktl. § 14-43 sammenholdt med § 14-45 fjerde ledd og § 14-46, eller for øvrig ikke avskrivbare eiendeler. For eiendeler som inngår i saldogruppe e til i og avskrivbare eiendeler som

ikke faller inn under saldosystemet, vil fordelene ved å benytte forskriften reduseres i forhold til eksemplene ovenfor, men vil ikke bortfalle. Konsernet som helhet vil for disse eiendelene fortsatt oppnå en rentefordel ved at inntektsføringen i det overdragende selskap etter de alminnelige regler skal skje hurtigere enn avskrivningene i det mottagende.

Som oppsummering kan det sies at en overføring etter forskriften av ikke-avskrivbare eiendeler blir stadig mer lønnsom dess lenger det mottagende selskap beholder eiendelen. Ved overføring av avskrivbare eiendeler reduseres denne fordelene, eller fordelene faller helt bort.

6 Vederlaget

6.1 Innledning

Vederlaget er den ytelse det mottagende selskap skal prestere for den overførte eiendel. Forskriften regulerer spørsmålet om vederlaget i § 6. Vederlaget skal være ”lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet”, jf. første ledd. Forskriften gir med andre ord ingen selvstendig regulering av vederlaget, men overlater spørsmålet til de til enhver tid gjeldende selskaps- og regnskapsrettslige regler. Jeg kommer i pkt. 6.4.1 tilbake til disse reglene.

I § 6 annet ledd bestemmer forskriften at for det tilfellet at vederlaget er aksjer i det mottagende selskap skal den ligningsmessige kostpris på det overdragende selskaps hånd tilsvare aksjenes pålydende med eventuelt tillegg av overkurs som er tillagt det mottagende selskaps reservefond. Tilsvarende beløp vil for det mottagende selskap utgjøre innbetalt aksjekapital i forhold til sktl. § 10-11 annet ledd.

Det kan reises flere spørsmål i forbindelse med vederlaget. For det første må det avgjøres hvilke krav forskriften stiller til vederlagets form, se pkt. 6.3. For det andre må det avgjøres om selskapene står fritt til å bestemme vederlagets størrelse, eller eventuelt hvilken størrelse vederlaget skal ha, se pkt. 6.4. I tillegg må forholdet til skattelovens

regler om korreksjonsinntekt hensyntas, jf. sktl. § 10-5. Grunnen til at forholdet til skattelovens regler om korreksjonsinntekt må avklares er at det som følge av fastsettelsen av vederlaget kan oppstå en mulighet for det overdragende selskap til å utdele ubeskattet kapital som utbytte. Hvis selskapet faktisk benytter denne muligheten, kan dette utløse korreksjonsskatt. Jeg kommer i pkt. 6.5 tilbake til dette spørsmålet.

Jeg begynner med å gjøre rede for hvilke hensyn lovgiver har avveid ved utarbeidelsen av regelen, og regelens utvikling.

6.2 Hensyn bak regelen og regelens utvikling

Utformingen av reglene om vederlaget må tilpasses både selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, samtidig må den ikke åpne muligheten for utbetalinger av ubeskattet kapital. Hvis ubeskattet kapital kan utbetales skattefritt vil forskriften åpne for uønsket skatteplanlegging. Grunnen til at vederlaget må tilpasses selskapsrettslige regler er at selskapsretten blant annet har regler til beskyttelse av kreditorer, mindretallsaksjonærer og andre som står i et særlig forhold til selskapet, for eksempel langsiktige kontraktsparter. Hvis bestemmelsen om vederlaget etter forskriften skulle avvike fra selskapsrettens regler ville disse interessene fort bli skadelidende. På samme måte er regnskapsrettens regler gitt for å ivareta hensynet til ulike grupper av regnskapsbrukere, blant annet investorer, kreditorer og andre grupper som kan ha interesse av regnskapet. Disse er avhengig av at regnskapet representerer pålitelig og relevant informasjon. Regnskapet har også betydning som grunnlag for tidfesting av inntekt ved beregning av skatt, jf. sktl. § 14-4 annet ledd. Det er derfor viktig at reguleringen av vederlaget i forskriften er i samsvar med regnskapsrettens regler.

Før endringen i forskriften av 28. mai 1996 nr. 522 skulle vederlaget tilsvare *eiendelens ligningsmessige verdi* på det overdragende selskaps hånd. Som jeg kommer tilbake til gir selskapsrettens regler som hovedregel anvisning på bruk av markedsbaserte verdier ved vurderinger av transaksjoner, se asl./asal. § 3-9 første ledd første punktum. Den ligningsmessige verdi av eiendelen vil ofte ligge betydelig under eiendelens markedsverdi. Det var med andre ord ikke samsvar mellom forskriftens og selskapsrettens regler om vederlag ved konserninterne transaksjoner. Dette medførte

formuesforskyvning mellom selskaper, noe som igjen satte mindretallsaksjonærer og kreditorers interesse i fare. Grunnen til at departementet hadde valgt denne regelen var at man ville hindre selskaper i å benytte forskriften til å ta ut ubeskattet kapital. Hvis selskaper kunne overføre eiendeler til virkelig verdi, ville et overdragende selskap for eksempel kunne overføre eiendeler uten gevinstbeskatning mot vederlagsaksjer med skattemessig inngangsverdier som ville reflektere de overførte eiendelers virkelige verdi. Senere kunne det overdragende selskap selge også vederlagsaksjene uten gevinstbeskatning.

Regelen om overføring til ligningsmessig verdi hindret at latente skattepliktige gevinster kunne taes ut uten beskatning, men medførte en formuesoverføring mellom selskaper innen konsernet ved at eiendeler ble solgt til underpris. Departementet ble etter hvert oppmerksom på konsekvensene av reguleringen. Forskriften ble derfor endret i 1996 slik at vederlaget (frem til endringen av 1998) skulle tilsvare virkelig verdi av eiendelen. Denne endringen kunne etter departementets syn også foretas uten at hensynet til skattemessig kontinuitet ble skadelidende. Grunnen til det var at ordningen med RISK-regulering (Regulering av aksjens inngangsverdi med endring i selskapets skattlagte kapital, jf. sktl. § 10-34) var innført i forbindelse med skattereformen i 1992. Dette medførte at den gevinst det overdragende selskap kunne oppnå ved transaksjonen ville være å betrakte som ubeskattet kapital etter skattelovens regler, og derfor ikke inngå i RISK-beløpet som skal tilordnes selskapets aksjer²⁰. På denne måten ville, etter lovens system, gevinsten ved salget av den overførte eiendelen komme til beskatning på aksjonærens hånd hvis aksjonæren realiserte sin aksje i det *overdragende selskap*. (Men det overdragende selskap kunne fortsatt uten beskatning realisere sine aksjer i det mottagende selskap. Det skulle vise seg at denne muligheten åpnet for skatteplanlegging, se neste avsnitt.)

Det viste seg imidlertid at forutsetningen om skattemessig kontinuitet ikke holdt. Riktignok kom gevinsten ved en transaksjon til beskatning på aksjonærens hånd ved realisasjon av aksjene i det overdragende selskap. Men hvis selskapet utdelte gevinsten som utbytte ville denne i realiteten bli tilnærmet skattefri. Det er intet vilkår for å få fradrag i utlignet skatt for godtgjørelse etter sktl. § 10-12 at utbytte er utdelt av skattlagt

²⁰ Se merknad til forskrift av 28. mai 1996 nr. 522 § 2.

kapital. Det overdragende selskap kunne senere også realisere aksjene i det mottagende selskap uten at gevinsten på den overdratte eiendel da kom til beskatning²¹, se pkt. 7.2. Denne muligheten til å realisere eiendeler skattefritt ble i en del tilfeller benyttet av næringslivet. Det viste seg i praksis vanskelig å benytte den ulovfestede regel om gjennomskjæring på disse transaksjonene.

For å hindre at gevinst ved transaksjonen skulle kunne utbetales som utbytte uten at den var kommet til beskatning innførte departementet en regel om at skattefritaket var betinget av at det mottagende selskap forble en del av konsernet, jf. forskriftens § 10. Jeg vil i pkt. 7 gjøre nærmere rede for denne regelen. I denne sammenheng er det tilstrekkelig å nevne at departementet mente at denne regelen ville hindre at det overdragende selskap kunne selge aksjene i det mottagende selskap uten at gevinsten ved overdragelsen av eiendelen kom til beskatning.

Dagens regel, som innebærer at vederlaget skal være ”lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet”, jf. forskriftens § 4, ble innført ved forskrift av 30. desember 1998 nr. 1349. Endringen var ikke nødvendig for å sikre skattemessig kontinuitet. Skattemessig kontinuitet var som nevnt etter departementets mening allerede sikret gjennom regelen om opphør av betinget skattefritak i forskriftens § 10. Det fremgår heller ikke av kommentarene til forskriften hva som var grunnlaget for denne endringen. Men det er trolig at departementet ønsket å tilpasse forskriften til endringer i aksjelovenes regler som var under utredning i Justisdepartementet²².

²¹ Se merknad til forskrift av 30. desember 1998 nr. 1349 § 2.

²² Justisdepartementet utredet muligheter for tilpassing av de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler for verdivurdering av eiendeler som selskaper mottar som aksjeinnskudd, såkalt tingsinnskudd, jf. asl./asal. § 2-7 første ledd og § 10-12 første ledd. (Vedtatt ved lov av 2. juli 1999 nr. 59). Disse endringene i aksjelovene medførte at eiendeler skulle kunne vurderes til gjenstandenes balanseførte verdier i det overdragende selskap hvis dette fulgte av regnskapsrettens regler.

6.3 Vederlagets form

I hvilken form vederlaget kan ytes regulerer ikke forskriftens § 6. Eksempler på mulige vederlag er kontantbeløp, fordringer eller aksjer som utstedes av det mottagende selskap. Når forskriften ikke regulerer spørsmålet vil det være naturlig å forstå regelen slik at den ikke begrenser selskapenes adgang til fritt å bestemme vederlagets form. Denne fortolkningen støttes også ved å lese bestemmelsen i sammenheng med forskriftens § 7, som omhandler sikkerhetsstillelse for skatt. § 7 gir eksempler på vederlag ”i form av aksjer i det mottagende selskap, kontantbeløp, gjeldsovertakelse, fordring på restkjøpesum eller annet”.

Det må derfor anses for gjeldende rett at selskapene kun er begrenset av de alminnelige selskapsrettslige regler ved valg av vederlagets form.

Forskriftens § 6 annet ledd har en spesialregel for det tilfellet at vederlaget består av aksjer i det mottagende selskap. I disse tilfellene skal den skattemessige inngangsverdien på aksjene som utstedes settes til pålydende, med tillegg for eventuell overkurs. Overkurs er det beløp som er skutt inn i selskapet ved stiftelse eller emisjon som overstiger aksjenes pålydende. Den skattemessige inngangsverdien på aksjene vil dermed samsvare med vederlaget for eiendelen. For det mottagende selskap vil transaksjonen fremstå som en stiftelse eller emisjon med tingsinnskudd. Vederlaget blir ført i det mottagende selskaps regnskap som aksjekapital, eventuelt med tillegg til overkursfondet.

6.4 Vederlagets størrelse

Vederlaget må være ”lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler”, jf. § 6 (1). Som nevnt ligger det ikke i formuleringen noen selvstendig regulering av vederlagets størrelse, men kun en henvisning til de til enhver tid gjeldende selskaps- og regnskapsrettslige regler. Jeg vil først redegjøre for gjeldende rett vedrørende vederlagets størrelse ved konserninterne overføringer på disse rettsområdene, se pkt.

6.4.1. Deretter gjør jeg rede jeg hva dette innebærer for vederlaget etter forskriften, se pkt. 6.4.2.

6.4.1 Lovlig vederlag etter selskapsrettens og regnskapsrettens regler

Hovedregelen etter selskapsrettens regler er at ”transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper”, jf.

asl./asal. § 3-9 første ledd. Dette innebærer at vederlag for en eiendel som blir overdratt innenfor konsernet skal tilsvare markedsverdi. Unntak fra denne hovedregel er gjort for eiendeler som blir benyttet som aksjeinnskudd (tingsinnskudd) ved stiftelse eller emisjon, jf. asl./asal. § 2-7 første ledd og § 10-12 første ledd. For slike transaksjoner er regelen at eiendelen skal vurderes til virkelig verdi ”med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier”. Med balanseførte verdier menes de verdier eiendelen har i det overdragende selskaps balanse. Regelen kom inn i aksjelovene ved endringslov av 2. juli. 1999 nr. 59. Bakgrunnen for regelen var at lovgiver ønsket sammenheng mellom selskapsrettens regler for verddivurdering av tingsinnskudd og regnskapsrettens regler, se Ot. prp. nr 65 (1998-99) pkt. 5.

Regnskapsrettslig er hovedregelen at transaksjoner mellom konsernselskaper skal vurderes og regnskapsføres til markedsverdi. Dette følger av transaksjonsprinsippet i rl. § 4-1 nr. 1. Det er to typer unntak fra denne hovedregel. Den første typen av unntak kalles kontinuitetsunntak og er lovfestede. Dette gjelder visse typer fusjoner, jf. rl. §§ 5-14 første ledd annet punktum, 5-15 og 5-16. Unntaket innebærer at regnskapsføring skal gjennomføres etter kontinuitetsprinsippet. Med regnskapsføring etter kontinuitetsprinsippet menes at de balanseførte verdier i det overdragende selskaps regnskap skal benyttes i det mottagende selskap ved overføring av eiendelen.

Ved fusjon vil det dog være vanligere at selskapene benytter reglene om skattefri fusjon i sktl. § 11-1 flg. Det vil av den grunn sjelden være aktuelt at dette unntaket kommer til anvendelse ved konserninterne overføringer etter sktl. § 11-21.

Det er imidlertid ikke bare i de tilfeller hvor regnskapsloven gir uttrykkelig hjemmel for det, at regnskapsføring skal skje etter kontinuitetsprinsippet. Det er en ulovfestet regel at kontinuitet i regnskapsføringen i noen tilfeller også skal finne sted når en transaksjon ikke er å anse som reell. Dette kalles kontinuitetsgjennomskjæring.

Kontinuitetsgjennomskjæring utledes av transaksjonsprinsippet i regnskapsloven. Det er et vilkår etter prinsippet at det foreligger en transaksjon for at man skal kunne foreta en ny verdimåling av eiendeler som blir overdratt. Motsetningsvis skal det ikke foretas en ny verdimåling hvis ikke transaksjonen er reell.

Ikke reelle transaksjoner kjennetegnes ofte ved at de kan betraktes som omorganiseringer styrt av et morselskap, heller enn vanlige kjøp/salg disposisjoner. Omsetting av omløpsmidler vil vanligvis ikke kunne anses som en omorganisering. Kontinuitetsgjennomskjæring vil av den grunn først og fremst være forbeholdt overføring av anleggsmidler. Det er vanlig å legge særlig vekt på forholdet mellom partene når man skal avgjøre hvilken kategori en transaksjon tilhører. En absolutt kontroll med datterselskapet, i form av eierandel på mer enn 90 prosent, gir en sterk presumpsjon for at overdragelsen er en omorganisering som skal kontinuitetsgjennomskjæres. Andre momenter vil være datterselskapets grad av selvstendighet i beslutningsprosessen, og om datterselskapet har annen virksomhet enn den blir tilført.

Regnskapsrettslig skal derfor vederlaget ved en konsernintern overføring etter forskriftens bestemmelser regnskapsføres til balanseførte verdier hvis den ulovfestede regel om kontinuitetsgjennomskjæring skal benyttes på transaksjonen, og hvis overføringen inngår i en fusjon som skal regnskapsføres med kontinuitet (og selskapene ikke benytter reglene i sktl. § 11-1 flg.).

6.4.2 Lovlig vederlag etter konsernforskriften

Som det fremgår av det ovenstående vil det kunne oppstå motstrid mellom selskapslovgivningens og regnskapslovgivningens regler om vederlagets størrelse ved konserninterne overføringer. Motstrid vil kunne oppstå i alle de tilfeller regnskapsrettslige regler foreskriver kontinuitet ved transaksjonen, foruten de tilfeller vederlaget består i aksjer utstedt av det mottagende selskap. I det sist nevnte tilfellet har lovgiver presisert sammenhengen med de regnskapsrettslige regler ved å henvise til regnskapsloven, jf. asl./asal. §§ 2-7 og 10-12, se pkt. 6.4.1.

I Ot. prp. nr. 65 (1998-99) pkt. 5.3 har Justisdepartementet vurdert forholdet mellom reglene. Departementet legger til grunn at selskapsrettslige regler om konserninterne overføringer, jf. asl./asal. § 3-9, etter gjeldende rett, ikke skal settes til side som følge av at vederlaget regnskapsrettslig skal føres til balanseførte verdier. Departementet vurderer videre om det er behov for endringer i denne rettsstilstanden. Det virker som om departementet legger avgjørende vekt på de interesser § 3-9 er ment å beskytte, nemlig kreditorer, mindretallsaksjonærer og andre som først og fremst må forholde seg til det enkelte selskap, og ikke konsernet som helhet. Departementet konkluderer med at en endring i rettsstilstanden hvor regnskapsføringen skal være bestemmende for hvilket vederlag det skal være anledning til å yte ”ville være i direkte motstrid med det prinsippet man nettopp har ment å uttrykke i § 3-9”. Departementet gikk derfor ikke inn for et forslag fra Norsk RegnskapsStiftelse om å klargjøre at § 3-9 ikke skulle være til hinder for regnskapsmessig kontinuitet.

Ved lov av 2. juli 1999 nr. 59 gjorde Stortinget endringer i reglene for tingsinnskudd slik departementet foreslo. Det ble derimot ikke foretatt endringer med hensyn til konserninterne overføringer. Dette taler for at Stortinget derfor har lagt departementets fortolkning av gjeldende rett til grunn. Gjeldende rett må derfor være at konserninterne overføringer selskapsrettslig skal vurderes til markedsverdi, og at denne verdi da også må benyttes i regnskapsføringen.

Som oppsummering kan det fastslås at hovedregelen etter forskriften er at vederlaget skal tilsvare eiendelens virkelige verdi. Virkelig verdi skal benyttes ved alle transaksjoner, med mindre selskapsrettslige regler tillater at balanseførte verdier benyttes (tingsinnskudd). I disse tilfellen vil de regnskapsrettslige reglene være avgjørende.

6.4.3 Fradrag i vederlaget grunnet økt skattebelastning

Det er mange faktorer som vil kunne påvirke en eiendels markedsverdi. Jeg skal ikke gå nærmere inn på disse her, men kun påpeke at alle relevante faktorer skal taes med ved den skjønnsmessige vurdering av hva som er korrekt vederlag for en eiendel som skal overføres etter forskriften. En faktor som vil påvirke markedsverdien er det likevel

grunn til å omtale spesielt. Det er den økte skattebelastningen som det mottagende selskap vil bli pålagt ved overføring etter forskriften, sammenlignet med en transaksjon etter de alminnelige regler. Etter de alminnelige regler vil den ligningsmessige verdi på eiendelen i det mottagende selskap bli satt lik vederlaget ved realisasjonen. Har det overdragende selskap en lav ligningsmessig verdi på eiendelen vil dette medføre en oppskrivning av eiendelens ligningsmessige verdi. På grunn av vilkåret om skattemessig kontinuitet i forskriften, se pkt. 4, vil det mottagende selskap ved en overføring etter forskriften ikke nyte godt av en slik oppskrivning. På avskrivbare eiendeler medfører dette at selskapet får lavere avskrivningssatser i fremtidige år, og for ikke avskrivbare eiendeler vil en lav ligningsmessig verdi føre til høyere gevinstbeskatning ved et fremtidig salg. Det kan reises spørsmål om denne negative økonomiske effekten skal komme til fradrag i vederlaget det mottagende selskap skal prestere.

Transaksjoner mellom konsernselskaper skal som hovedregel grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper, jf. asl./asal. § 3-9 første ledd. Regelen skal forhindre formuesoverføring mellom selskaper innen et konsern. Det er også etter forskriftens regel ingen grunn til å gjøre unntak fra denne regelen. Skulle en eiendel selges på det frie marked med betingelse om at kjøper måtte overta en lav ligningsmessig verdi fra selger, er det liten tvil om at betingelsen ville ført til at vederlaget hadde blitt redusert. Hvis skattebelastningen ikke kommer til fradrag etter forskriftens regler, medfører dette i realiteten en formuesoverføring fra det mottagende til det overdragende selskap, fordi det betales overpris i forhold til markedet for eiendelen. Dette vil medføre et brudd med selskapsrettslige regler. Gjeldende rett må derfor være at det mottagende selskap skal gjøre fradrag for lav ligningsmessig verdi i vederlaget.

6.5 Forholdet til reglene om korreksjonsinntekt i sktl. § 10-5

Reglene om korreksjonsinntekt skal sørge for at selskaper ikke foretar utdelinger av kapital som ikke er beskattet. Ved konserninterne overføringer etter forskriften vil det kunne oppstå forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig egenkapital i det overdragende selskap. Denne forskjellen utgjør ubeskattet egenkapital som i utgangspunktet kan benyttes til å foreta utdelinger fra selskapet, for eksempel ved

utdeling av utbytte eller konsernbidrag. Det må derfor avgjøres om slike utdelinger fører til at reglene om korreksjonsinntekt kommer til anvendelse.

Jeg vil først gjøre rede for hvordan forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig egenkapital kan oppstå ved overføring etter forskriften, og hvordan denne forskjellen i visse tilfeller blir eliminert. Deretter vil jeg ta for meg forholdet til reglene om korreksjonsinntekt.

6.5.1 Forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig egenkapital

Vederlaget (etter konsernforskriften) for en overført eiendel skal som hovedregel tilsvare virkelig verdi, jf. pkt. 6.4.2. Når det overdragende selskap foretar en konsernintern transaksjon, vil det kunne oppstå en gevinst i selskapets resultatregnskap. Gevinsten vil bestå i differansen mellom vederlaget og den verdi eiendelen var oppført med i selskapets balanse.

Eksempel:

Et forretningsbygg har regnskapsmessig verdi 100 i det overførende selskap. Bygget blir overført til et annet konsernselskap mot et vederlag på 600. Gevinsten i det overførende selskaps regnskapsmessige resultat vil utgjøre 500.

Vederlaget kommer ikke til beskatning som følge av konsernforskriftens unntak fra de alminnelige skatteregler. Det har derfor oppstått en forskjell i den regnskapsmessige og skattemessige egenkapital i det overdragende selskap.

Utgangspunktet om at det overdragende selskap oppnår en gevinst i resultatregnskapet, må modifiseres av flere grunner. For det første vil det ikke oppstå noen gevinst i de tilfeller vederlaget skal tilsvare eiendelens balanseførte verdi i det overdragende selskap, se pkt. 6.4.2. For det andre vil en gevinst bli eliminert i morselskapets selskapsregnskap når morselskapet benytter den såkalte egenkapitalmetoden.

Egenkapitalmetoden innebærer blant annet at eierandelen i datterselskapet skal balanseføres i morselskapets selskapsregnskap slik at verdien av investeringen blir regulert i takt med datterselskapets egenkapital på balansedagen, jf. rl. § 5-17 tredje ledd. Morselskapets resultatregnskap skal vise en

prosentvis andel av datterselskapets resultat. Ved beregning av resultatandelen skal det blant annet taes hensyn til interne gevinster. En interne gevinst ved overføringer etter konsernforskriften vil etter disse reglene bli eliminert.

Små foretak kan fritt velge om de vil benytte egenkapitalmetoden, jf. rl. § 5-17 første ledd annet punktum og § 3-2 fjerde ledd. Hvis de ikke benytter metoden vil eventuelle gevinster ikke bli eliminert.

I de tilfeller gevinster ved overføringen ikke blir eliminert, vil det overdragende selskap ha mulighet til å utdele ubeskattet kapital. For disse tilfellene må det avgjøres om reglene om korreksjonsinntekt kommer til anvendelse.

6.5.2 Får reglene om korreksjonsinntekt anvendelse?

Etter sktl. § 10-5 annet ledd skal et selskap inntektsføre en korreksjonsinntekt dersom en utbytteavsetning medfører at det oppstår såkalt ”underdekning”. Underdekning vil si at selskapets egenkapital blir mindre enn selskapets innbetalte aksjekapital innberegnet overkurs, sammenlignet med 72 prosent av netto positive midlertidige forskjeller. En inntektsføring av en korreksjonsinntekt medfører at den inntekten, som i utgangspunktet ikke var beskattet, blir innvunnet og periodisert hos selskapet²³.

Avgjørende for om et selskap, som har betinget skattefrie gevinster etter konsernforskriftens § 10, i visse tilfeller må inntektsføre en korreksjonsinntekt, er om gevinsten er en ”midlertidig forskjell” i sktl. § 10-5 sin forstand. Begrepet stammer fra regnskapsretten, hvor det betegner forskjeller oppstått mellom det regnskapsmessige og skattemessige resultat i et selskap på grunn av ulike periodiseringsregler. En slik forskjell skal normalt regnskapsføres som utsatt skatt i balansen. Skal inntekten ikke anses som en midlertidig forskjell etter regnskapsrettens regler, vil den bli ansett som en såkalt permanent forskjell, det vil si en forskjell oppstått på grunn av at det regnskapsrettslige og skatterettslige inntekts og utgift/fradrags begrep ikke er overensstemmende.

²³ For en mer utfyllende gjennomgang av reglene om korreksjonsinntekt, se Zimmer (red.) Bedrift, selskap og skatt, side 301 flg.

Den norske Revisorforening har i sirkulær 1999-15 uttalt at en betinget skattefri gevinst, som følge av overføring etter konsernforskriften, ”representerer en latent skatteforpliktelse, og skal ikke regnskapsføres som utsatt skatt dersom det ikke er sannsynlig at den vil bli skattepliktig”. Uttalelsen innebærer at foreningen ikke anser en slik gevinst for å være en midlertidig forskjell regnskapsrettslig.

Det er et utgangspunkt i skatteretten at begreper hentet fra andre rettsområder skal tolkes i samsvar med det innhold begrepet har på det enkelte rettsområdet. I særdeleshet må dette gjelde når lovgiver har valgt å benytte tekniske, faglige begreper uten presist innhold i vanlig språkbruk, slik tilfelle må sies å være her. Dette argumentet blir noe svekket ved at lovgiver i forarbeidene til bestemmelsen om korreksjonsinntekt ikke direkte har knyttet begrepet ”midlertidig forskjell” til vurderingen av om det skal føres utsatt skatt.

Formålet med bestemmelsen om korreksjonsinntekt er å hindre at ubeskattet kapital kan utdeles fra selskapet. Legger man en regnskapsrettslig forståelse av begrepet til grunn vil reglen for disse tilfellene ikke fungere etter sitt formål. Hvor en bestemmelses formål fremgår så klart av lovens ordlyd som i dette tilfelle, jf. første ledd, må det tunge argumenter til for å tolke bestemmelsen på tvers av dette formålet. Jeg kan ikke se at hensynet til at begrepet ”midlertidig forskjell” skal tolkes i samsvar med regnskapsrettslige regler er et slikt tungt argument.

”Midlertidig forskjell” må derfor tolkes i samsvar med bestemmelsens formål, slik at bestemmelsen om korreksjonsinntekt får anvendelse hvis et selskap med regnskapsmessig gevinst etter forskriften avsetter gevinsten til utbytte.

7 Skatteplikt ved konsernoppbør

7.1 Innledning

Ved endringen av konsernforskriften 30. desember 1998 nr. 1349 ble skattefritaket etter forskriftens regler gjort betinget av at konserntilknytningen mellom selskapene ble opprettholdt, jf. forskriftens § 10. Regelen medfører at en eventuell inntekt fritatt fra beskatning ved overføring av eiendeler etter forskriften, kommer til beskatning i det overdragende selskap hvis konserntilknytningen opphører. Formålet med innføringen av regelen var å hindre at eiendeler kunne realiseres skattefritt, og gevinsten utbetales til aksjonærene ved bruk av forskriftens regler. Det hadde i praksis vist seg at en slik mulighet for skatteplanlegging oppstod som følge av at regelen om vederlaget ble endret i 1996, jf. pkt. 7.2.

Regelen om skatteplikt ved konsernoppbør reiser mange tolkningsspørsmål. Det må for det første avgjøres hvilke transaksjoner som medfører at regelen kommer til anvendelse og hvor lenge konserntilknytningen må opprettholdes, jf. pkt. 7.3. For det andre må det avgjøres hvilken inntekt som skal taes til beskatning, hvordan inntekten skal periodiseres og hvilket selskap som skal tilordnes inntekten, jf. pkt. 7.4.

7.2 Skattemessig tilpassing før forskriftsendringen i 1998

Som nevnt ble reglen om vederlaget endret i 1996. Fra 1996 (og frem til januar 1999) skulle vederlaget tilsvare virkelig verdi av det overførte. Tidligere skulle vederlaget tilsvare ligningsverdien av det overførte. Denne endringen åpnet for til dels betydelig skatteplanlegging.

Eksempel:

Et morselskap overfører et patent som tingsinnskudd i et datterselskap. Patentet har 0 i ligningsmessig inngangsverdi, og 100 i markedsverdi. Datterselskapet var før overføringen tomt. Vederlaget settes lik "virkelig verdi" til 100, som også utgjør morselskapets ligningsmessige inngangsverdi. (Det sees bort fra at vederlaget skulle vært noe lavere på grunn av den lave ligningsverdien). Morselskapet selger senere aksjene i datterselskapet til selskap A, som er utenfor konsernet. Selskap A betaler 100 for aksjene. (Også her sees det bort fra at selskap A nok ville ha betinget seg en noe lavere pris på grunn av den lave inngangsverdien på patentet). Morselskapet har nå i realiteten realisert en skattefri gevinst på 100, som kan utdeles skattefritt til aksjonærene

Som man ser av eksempelet kunne konsernet, ved salg av det mottagende selskap, oppnå at fritaket fra beskatning av gevinst på de overførte eiendeler ble endelig, og kunne utbetales skattefritt til aksjonærene. Dette var en uønsket virkning av forskriften. I praksis viste det seg også vanskelig å benytte den ulovfestede regel om gjennomskjæring på disse transaksjonene. Ved at regelen om beskatning ved konsernoppbør ble tatt inn i forskriften vil den fritatte inntekten ved overføringen komme til beskatning hos det overdragende selskap.

7.3 Hvilke transaksjoner medfører at konserntilknytningen brytes?

Etter forskriftens § 10 første ledd skal den "fritatte inntekten" taes til beskatning på det overdragende selskaps hånd hvis "aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon" bringer det mottagende selskap ut av konserntilknytningen. Det er det skjerpede krav til stemme- og eierandel beskrevet i forskriftens § 1 som bestemmelsen sikter til. Medfører for eksempel et aksjesalg at morselskapets eierandel i det aktuelle datterselskap uttynnes til under (mer enn) 90%, utløses beskatning etter bestemmelsen. Dette følger av henvisningen i forskriftens § 10 til forskriftens § 1. Det må for øvrig være klart at hele den fritatte inntekten kommer til beskatning, selv om bare en mindre del av aksjene i et selskap selges.

Det er flere typer transaksjoner som kan medføre at stemme- og eierandelen kommer under mer enn 90%, slik at beskatning utløses. Forskriften nevner "aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon". De mest aktuelle transaksjoner som vil kunne

bringe det mottagende selskap ut av konserntilknytningen vil foruten aksjesalg og kapitalutvidelse, være emisjon, fusjon og fisjon. Men dette er kun et utgangspunkt. For det første medfører ikke alle fusjoner at konserntilknytningen brytes. For det andre medfører ikke alle fisjoner at de overførte eiendeler havner i et selskap utenfor konsernet, og det er derfor ikke klart at bestemmelsen om beskatning ved konsernoppbør skal komme til anvendelse på disse fisjonene. At det i forbindelse med en omorganisering foretas kombinasjoner av bruk av reglen om overføring av eiendeler etter konsernforskriften, og fusjoner og fisjoner etter reglene i sktl. § 11-1 flg. er meget praktisk. Det gjør at disse spørsmål ofte vil kunne oppstå i praksis.

Når det gjelder den første problemstillingen må det være klart at en fusjon av det mottagende selskap som medfører at stemme- og eierandelen ikke lenger er oppfylt, må innebære at den fritatte inntekten kommer til beskatning. Derimot blir situasjonen en annen hvor et konsernselskap fusjoneres inn i det mottagende selskap, eller hvor det mottagende selskap fusjoneres inn i et annet konsernselskap, og stemme- og eierandelen i det fusjonerte selskap blir opprettholdt. Formålet med bestemmelsen om beskatning ved konsernoppbør er at ubeskattet gevinst fra overføringen av eiendelene ikke skal kunne tas ut av konsernet skattefritt. Dette formålet blir opprettholdt ved at en eventuell senere transaksjon som medfører at det (nå fusjonerte) mottagende selskapet bringes ut av konserntilknytningen, vil føre til at gevinsten kommer til beskatning.

Det vil ikke være et brudd med ordlyden å tolke ”transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen” dit hen at den ikke rammer fusjoner hvor det mottagende selskap deltar, og hvor konserntilknytningen opprettholdes. Bestemmelsen må derfor anses for ikke å komme til anvendelse på slike transaksjoner.

Fisjoner av det mottagende selskap, hvor de overførte eiendeler blir igjen i den gjenværende del av det mottagende selskap, vil ikke kunne utløse beskatning etter forskriftens konsernoppbørsbestemmelse. En slik transaksjon har ikke medført at det mottagende selskap har brutt konserntilknytningen. Hvis de overførte eiendeler derimot overføres til et nytt selskap eller til et annet selskap, er spørsmålet mer tvilsomt. Under forutsetning av at eier- og stemmeandelen blir opprettholdt i det utfisjonerte selskap (eller det allerede eksisterende selskap) bør dog bestemmelsen tolkes innskrenkende, slik at beskatning unngås. Også i dette tilfellet vil formålet om å hindre uttak av

skattefri gevinst være opprettholdt. Det utfisjonerte selskap (eller det allerede eksisterende selskap) må etter prinsippet om kontinuitet ved skattefrie fisjoner, jf. sktl. § 11-7 antas å ha overtatt den latente skatteplikt på de overførte eiendelene, slik at en eventuelt senere transaksjon som medfører brudd med konserntilknytningen vil føre til at gevinsten kommer til beskatning i det overdragende selskap²⁴.

7.3.1 Kommer bestemmelsen til anvendelse også ved brudd på det overdragende selskaps konserntilknytning ?

Etter ordlyden i § 10 første ledd er det transaksjoner som bringer det *mottagende* selskap ut av konserntilknytningen som utløser beskatning. Hvilke følger som skal inntre hvis det overdragende selskap ved en transaksjon bringes ut av konserntilknytningen, gir forskriften tilsynelatende ingen anvisning på.

Det kan virke som om departementet kun har utformet bestemmelsen med overføringer mellom mor- og datterselskap for øye. Ved en nedstrøms overføring fra et morselskap til et datterselskap vil ikke en transaksjon som påvirker det overdragende selskapets (morselskapets) eiersammensetning påvirke konserntilknytningen mellom selskapene. Konserntilknytningen vil derimot bli påvirket hvor en overføring skjer horisontalt mellom to datterselskaper, og det overførende selskap deretter blir solgt.

I utgangspunktet vil en slik transaksjon ikke påvirke konsernets skattemessige posisjon. Det kan derfor hevdes at det avgjørende må være at eiendelene beholdes innen konsernet. Beholdes eiendelene innen konsernet vil den latente skatteplikt fortsatt påhvile konsernet sett under ett, og forutsetningen om skattemessig kontinuitet vil være opprettholdt. At det overdragende selskap bringes ut av konserntilknytningen fører i seg selv ikke til at de overførte eiendelene med den latente skatteplikt bringes ut av konsernet. Den latente skatteforpliktelse vil påhvile eiendelen som det mottagende selskap besitter.

Problemet oppstår først når/hvis det mottagende selskap senere bringes ut av konserntilknytningen. Det følger da av § 10 at det er det overdragende selskap som skal beskattes for den fritatte inntekten hvis det mottagende selskap bringes ut av

²⁴ Se Almvik, mfl. Bedriftsbeskatning i praksis, side 280.

konserntilknytningen. Da det overdratte selskap nå har helt eller delvis nye eiere, vil et slikt skattekrav kunne komme som en uventet belastning for de nye eierne med mindre det var tatt høyde for denne ved beregning av vederlaget for aksjene i det overdragende selskap. På tilsvarende vis vil fritaket fra beskatningen representere en tilfeldig fordel for konsernet, med mindre vederlaget for aksjene i det overdragene selskap var justert.

De uoversiktlige konsekvenser som kan oppstå når det overdragende selskap bringes ut av konserntilknytningen, taler for å tolke bestemmelsen utvidende slik at beskatning ved konsernoppbør utløses også når det overdragende selskap bringes ut av konserntilknytningen. En slik tolkning har også departementet indirekte lagt til grunn i skriv av 4. mai 2000²⁵.

7.3.2 Hvor lenge skal konserntilknytningen opprettholdes

Ifølge bestemmelsen taes ”den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernoppbørsåret”. Ordlyden i bestemmelsen er klar; det er ingen tidsbegrensning av beskatning ved konsernoppbør. Den latente gevinst ved overføringen vil kunne komme til beskatning uansett hvor lang tid det går fra overføringen, og til det mottagende selskap bringes ut av konserntilknytningen.

Som påpekt av Zimmer er regelen vanskelig å håndtere i praksis²⁶. Spesielt vil det etter hvert som tiden går være vanskelig for ligningsmyndighetene å holde orden på hvilke eiendeler som er overført etter forskriften, og fremskaffe dokumenterte opplysninger om hva den ligningsmessige inngangsverdien på en eiendel var ved overføringstidspunktet.

7.4 Hvilken inntekt skal taes til beskatning?

Forskriftens § 10 regulerer også i hvilken utstrekning, og hvorledes den fritatte inntekten skal komme til beskatning. Ifølge bestemmelsens første ledd er det den ”fritatte inntekten” som skal komme til beskatning. Den ”fritatte inntekten” må forståes

²⁵ Referert av Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, side 545.

som differansen mellom eiendelens virkelig verdi på overføringstidspunktet og eiendelens ligningsmessige verdi. Det er dette beløp som ikke har kommet til beskatning hos det overdragende selskap. (Det vil i ettertid normalt ikke by på praktiske problemer å fastslå eiendelens virkelige verdi på overføringstidspunktet, da denne verdien vanligvis skal benyttes av selskapene i forbindelse med transaksjonen, og derfor finnes i selskapenes regnskap, jf. pkt. 6.4.1). Annet ledd annet punktum begrenser beløpet til ”differansen mellom dokumentert virkelig verdi på eiendelen på konsernoppørstidspunktet og dens ligningsmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet”. Bestemmelsen får anvendelse i de tilfeller eiendelen *faller* i verdi fra overføringstidspunktet til konsernoppørstidspunktet. I slike tilfeller er det differansen mellom den lavere verdi på konsernoppørstidspunktet og eiendelens ligningsmessige verdi som skal legges til grunn. *Stiger* eiendelen i verdi mellom disse tidspunktene må man falle tilbake på hovedregelen etter første ledd, slik at verdiøkningen kommer til beskatning hos det mottagende selskap.

Inntektsføring skal kun skje såfremt eiendelen er i behold i det mottagende selskap når konserntilknytningen opphører. Er eiendelen ikke i behold, vil den enten være solgt, noe som medfører at den fritatte inntekten kommer til beskatning ved at de overførte skatteposisjoner har ført til en høyere gevinst eller et mindre tap. Eller så vil eiendelen ha gått tapt, eller på annen måte være avstått av det mottagende selskap. I slike tilfeller medfører de overførte skatteposisjoner et mindre tap for det mottagende selskap enn det som følger av alminnelige regler.

7.4.1 Periodisering av inntekten

I pkt. 7.4 har jeg redegjort for hvilken inntekt som etter regelen om konsernoppør skal taes til beskatning. Men konsernforskriften regulerer ikke spørsmålet om hvordan den fritatte inntekten skal periodiseres (tidfestes) hos det overdragende selskap. Det vil i hovedsak kunne være to mulige måter inntekten kan periodiseres på. For begge måtene forutsetter jeg at konsernoppørstidspunktet må anses som realisasjonstidspunkt. At

²⁶ Se Zimmer (red.), Bedrift, selskap og skatt, side 582.

eiendelene må anses realisert på konsernoppførstidspunktet følger av en naturlig tolkning av ordlyden i § 10 første ledd.

Den ene muligheten er at inntekten føres på gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-45 flg. En slik tolkning kan kanskje sies å være mest i samsvar med skattelovens alminnelige regler. Den andre muligheten er at inntekten inntektsføres umiddelbart. Spørsmålet er ikke direkte regulert i forskriften, men ordlyden taler muligens for at inntekten skal inntektsføres umiddelbart. Inntekten skal etter første ledd ”tas ... til beskatning” i det overdragende selskap. Forskriften gir ingen hjemmel for at inntekten skal føres på gevinst- og tapskonto. Denne tolkningen styrkes av at forskriftens § 10 kan ses som en sanksjonsregel, og at en ytterligere utsettelse av beskatningen derfor bør unngås. Jeg legger særlig vekt på sistnevnte argument, og kommer derfor til at inntekten etter § 10 må inntektsføres umiddelbart.

7.4.2 Rett til oppskrivning

Ifølge bestemmelsens annet ledd siste punktum kan det mottagende selskap skrive opp den ”ligningsmessige verdi på den tidligere overførte eiendel med det skattlagte beløp som gjelder denne eiendelen”. Bestemmelsens formål er å hindre dobbeltbeskatning.

Det er det beløp som er grunnlag for beskatningen i det overdragende selskap som eiendelen kan oppskrives med. Oppskrivningen medfører at det mottagende selskap får en lavere gevinstbeskatning ved et senere salg av eiendelen (eventuelt høyere tap). Er eiendelen avskrivbar medfører oppskrivningsadgangen også høyere årlige avskrivninger for det mottagende selskap.

Oppskrivningsadgangen medfører at det overdragende og det mottagende selskap sett under ett, ikke kommer dårligere ut enn tilfellet hadde vært om de hadde benyttet de alminnelige regler ved overføringen. Men ved et salg av det mottagende selskap vil ikke det overdragende selskap nyte godt av oppskrivningsadgangen i det mottagende selskap. Samtidig vil oppskrivningsadgangen fremstå som en tilfeldig fordel for kjøperen av det mottagende selskap. Disse konsekvensene er ikke i overensstemmelse med bestemmelsens formål. Skal regelen fungere etter sitt formål, forutsettes det at partene

ved et salg av det mottagende selskap tar hensyn til at selskapet vil få oppskrevet inngangsverdien på eiendelene. Hvor ofte denne forutsetning faktisk slår til i praksis er ikke kjent. Regelen virker i sin nåværende form lite gjennomtenkt.

7.5 Eksempel på beskatning ved konsernoppbør

Eksempel nr 1:

Selskap A overfører i år 1 en tomt til selskap B. Tomten har skattmessig verdi 100 og markedsverdi 400. Ved overføringen oppstår det ingen beskatning. Aksjene i selskap B blir solgt til selskap C i år 4. I år 5 selger selskap B tomten. Markedsverdien på tomten har vært uforandret i perioden.

I år 4 kommer den fritatte inntekten på 300 (400-100) til beskatning i selskap A på grunn av konsernoppbør. Inntekten skal inntektsføres umiddelbart, dvs. i år 4. Selskap B får oppskrevet inngangsverdien på eiendelene med det beløp som er skattlagt hos A. Det medfører at selskap B får 400 (100+300) i ny skattmessig verdi på tomten. Salget i år 5 medfører derfor ingen beskatning for selskap B.

Ved å benytte konsernforskriften oppnår selskap A i utgangspunktet en utsettelse av beskatningen av gevinsten på salget av tomten fra år 1 til år 4. Selskapet må dog føre hele inntekten til beskatning i år 4. Dette medfører at fordelene ved utsettelsen av beskatningen blir mer enn oppveid ved at selskapet ikke kan føre inntekten på gevinst- og tapskonto. Hadde selskapet benyttet de alminnelige skatteregler ved overføringen, ville inntekten kunne bli ført på gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-52, og dermed kommet til beskatning som følger:

År 1: 20% av saldo på 300	60
År 2: 20% av saldo på 240	48
År 3: 20% av saldo på 192	38,4

Osv.

Går det lenger tid fra overføringen til konsernoppbøret vil det overdragende selskap likevel tjene på å benytte forskriften.

7.6 Kritikk av bestemmelsen

Bestemmelsen om beskatning ved konsernoppbør kan kritiseres av flere grunner. Som jeg har allerede vært inne på vil en "evigvarende" betinget skatteplikt skape betydelige praktiske problemer. Oppfølging og kontroll fra ligningsmyndighetenes side vil kunne bli svært vanskelig etter som tiden går.

Bestemmelsen kan også kritiseres fordi departementets forsøk på å hindre dobbeltbeskatning ved å gi det mottagende selskap rett til oppskrivning ofte ikke fungerer etter sitt formål. Resultatet kan medføre en ubalanse i kontraktsforholdet mellom konsernet som har benyttet forskriften, og en kjøper av det mottagende selskap.

Det viktigste ankepunktet mot bestemmelsen er kanskje at den virker for inngripende. Departementet hadde på grunn av den skatteplanlegging som endringen i 1996 åpnet for behov for gjøre endringer i regelverket. Men å innføre et vilkår om ”evigvarende” bindingstid innebærer en innskrenkning av forskriftens anvendelighet som kan sies å være en overreaksjon fra departementets side.

En løsning både på problemet med oppfølging og kontroll av konsern som har foretatt overføringer etter forskriften og misbruk av forskriften ved skatteplanlegging, kan være å begrense bindingstiden til et visst antall år. Denne løsningen argumenterer både Zimmer og Gjems-Onstad for²⁷. Som påpekt av Gjems-Onstad kan en regel om begrenset bindingstid kombineres med en avtrappingsregel slik at skatten gradvis reduseres etter hvert som tiden går fra overføringstidspunktet.

8 Opplysningsplikt

Selskaper som ønsker skattefritak etter konsernforskriften, må kreve dette, jf. forskriftens § 8. Et slikt krav må suppleres med en redegjørelse for overføringen hvor det fremgår hvilket vederlag som er ytt av det mottagende selskap, inngangsverdi på de overførte eiendeler, og eventuelt de beregninger som ligger til grunn for deling av saldi etter forskriftens § 4. Kravet og redegjørelsen skal vedlegges både det overdragende og det mottagende selskaps selvangivelser.

²⁷ Se Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, side 580 flg. og Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 544 flg.

Ved overføringer av hele avdelinger av en virksomhet, vil overføringen kunne bestå av tusenvis av eiendeler. Ofte vil nok eiendelene fremgå av interne regnskaper og oversikter, men å utarbeide en detaljert oversikt over disse eiendelene vil allikevel kunne bli meget arbeidskrevende. En slik arbeidsbelastning vil det være uforholdsmessig å pålegge selskapene. Bestemmelsen må derfor forstås slik at opplysningene i slike tilfeller for eksempel kan referere seg til grupper av eiendeler. Redegjørelsen må allikevel være så detaljert, at hensynet til ligningsmyndighetenes kontroll av selskapenes senere disponeringer over den enkelte eiendel blir ivaretatt.

Hvis overføringen medfører en utvidelse av det mottagende selskaps aksjekapital, som følge av at eiendelene har blitt benyttet som tingsinnskudd i det mottagende selskap, må det i tillegg leveres oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital i relasjon til sktl. § 10-11 annet ledd, jf. siste punktum.

9 Sikkerhetsstillelse for skatt

9.1 Innledning

Når eiendeler overføres skattefritt innen et konsern, er det en fare for at den latente skatteforpliktelse som følger med eiendelen blir overdratt til et selskap som ikke er like økonomisk solid som det overdragende. Det kan også fryktes at enkelte selskaper vil spekulere i å velte skatteforpliktelser over på datterselskaper for deretter å kvitte seg med selskapene. Dette er bakgrunnen for regelen om sikkerhetsstillelse for skatt i forskriftens § 7.

Bestemmelsen oppstiller et krav om at det overdragende selskap stiller sikkerhet for den latente skatteforpliktelse som påhviler eiendeler som overføres etter forskriften. Det er kun når vederlaget overstiger den ligningsmessige inngangsverdien at bestemmelsen om sikkerhetsstillelse for skatt kommer til anvendelse, jf. 1. punktum. Vederlagets form er uten betydning. Forutsetningen om at bestemmelsen kun kommer til anvendelse når vederlaget overstiger den ligningsmessige inngangsverdien er vel egentlig unødvendig,

for hvis vederlaget er under den ligningsmessige inngangsverdi lider det overdragende selskap et tap, og da vil det heller ikke være noen latent skatt å garantere for.

Det er det mottagende selskap som må sørge for sikkerheten, jf. § 7 1. punktum.

9.2 Sikkerhetens omfang

Sikkerheten skal dekke ”skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene”, jf. 1. punktum. Ordlyden her er generell og vid. Etter en naturlig forståelse innebærer den at sikkerhetsstillelsen blant annet ville måtte omfatte skatt på gevinst forårsaket av en mulig fremtidig verdistigning etter at eiendelen er overført til det mottagende selskap. Det er klart utenfor regelens formål å ramme et slikt tilfelle. Dessuten ville en slik løsning medføre at det ble svært vanskelig å beregne hvilket omfang sikkerhetsstillelsen skulle ha. Dette taler for en innskrenkende tolkning av ordlyden på dette punkt. Det må være riktig som Ole Gjems-Onstad hevder; at det kun er sikkerhet for den ”latente skatt som vil kunne utlignes på den del av senere gevinst som referer seg til skattefriheten ved den konserninterne overføringen” som skal stilles²⁸.

9.3 Andre krav til sikkerheten

I følge § 7 siste punktum skal kravet til sikkerhetsstillelsen og dens omfang fastsettes av ligningsmyndighetene etter nærmere bestemmelser. Det er hittil ikke gitt generelle regler som ligningsmyndighetene skal forholde seg til. Det må derfor være opp til ligningskontorets skjønn å avgjøre hvilke nærmere krav som skal stilles til sikkerheten i det enkelte tilfelle²⁹.

Som allerede nevnt er det det mottagende selskap som skal stille sikkerhet for skatteforpliktelsen. Innenfor de rammer loven setter, og forutsatt at løsningen aksepteres

²⁸ Se Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett side 542. Se også Almvik mfl. Bedriftsbeskatning i praksis side 285.

²⁹ Jf. Lignings ABC 1999 side 67.

av ligningsmyndighetene, står selskapet fritt til å velge på hvilken måte sikkerhetsstillelsen praktisk skal gjennomføres. I mange tilfeller vil det være morselskapet eller et annet datterselskap som vil garantere for forpliktelsen som selvskyldnerkausjonist. Denne løsningen har vært akseptert i praksis³⁰. Også garanti stilt av en søkegod tredjepart, for eksempel en bankgaranti må kunne godtas. Det er visstnok vanlig at morselskapsgarantier med varighet på mellom 3-5 år aksepteres³¹.

10 Rettstilstanden i konsern som har overført eiendeler etter forskriften før 1998

Ved forskrift av 30. desember 1998 nr. 1349 ble skattefritak etter konsernforskriften gjort betinget av at det mottagende selskap forble en del av konsernet, jf. pkt. 7. Tidligere kunne det mottagende selskap selges ut av konsernet, uten at dette medførte beskatning av det overdragende selskap. Mange konsern hadde før forskriftsendringen overført eiendeler etter forskriftens regler i tillit til at de senere kunne for eksempel avhende det mottagende selskap uten at den fritatte inntekten kom til beskatning etter § 10. Problemstillingen som her må stilles er om forskriften har tilbakevirkende kraft, slik at endringen også får anvendelse på disse selskapene.

Spørsmålet er blitt delvis regulert ved at Finansdepartementet forandret virkningstidspunktet for forskriftsendringen av 1998 med en ny endring i forskriften av 12. januar 1999 nr. 14. Denne endringen innebærer at beskatning ved konsernoppheør ikke får anvendelse på konsern som har overført eiendeler i 1998 eller tidligere, og hvor konserntilknytningen til det mottagende selskap er opphørt senest i løpet av 1998. Dette var en lempning i forhold til virkningstidspunktet som fulgte av 1998-endringen. Den skulle i utgangspunktet gjelde ubeskåret for alle overføringer foretatt i 1998 og senere. Men konsern som har overført eiendeler i 1998 eller senere, og hvor ikke

³⁰ Jf. Lignings ABC 1999 side 67, og uttalelser referert av Almvik mfl. Bedriftsbeskatning i praksis side 285.

³¹ Se Almvik mfl. i Bedriftsbeskatning i praksis 2000 side 285.

konserntilknytningen til det mottagende selskap er opphørt senest i løpet av 1998, kan bli beskattet ved et eventuelt fremtidig konsernopphør.

I og med at forskriftsendringen av 1998 ble vedtatt 30. desember 1998 kan det spørres om ikke anvendelse av forskriften på overføringer foretatt mellom 1. januar 1998 og vedtagelsestidspunktet kan bryte med Grunnlovens § 97 om forbud mot tilbakevirkende lover. 1998-endringen medfører for disse selskapene en avskjæring av en gunstig skattemessig posisjon. Finner man at en slik tilbakevirkning strider mot grunnlovsbestemmelsen vil endringen bli satt til side, eller eventuelt få virkning mot at det blir ytet erstatning. En annen mulighet er at forskriften må tolkes innskrenkende i lys av grl. § 97, slik at bestemmelsen anses for ikke å omfatte selskaper som har foretatt overføringer før forskriftsendringen ble vedtatt.

For at lover som gjør inngrep i opparbeidete økonomiske rettigheter eller posisjoner skal kunne settes til side som stridende mot grl. § 97, må loven medføre en urettferdig eller utilbørlig tilbakevirkning. Loven må kunne oppfattes som et overgrep mot rettssubjektet. At Høyesterett skal finne at en lov som gjør inngrep i økonomiske rettigheter urettferdig eller utilbørlig og finne at den representerer et overgrep, skal svært mye til. Det må være klart at endringen i forskriften av 1998 ikke kan settes til side eller gi grunnlag for erstatning overfor selskaper som hadde overført eiendeler i løpet av 1998.

Et neste spørsmål blir om bestemmelsen skal tolkes innskrenkende, slik at den ikke får anvendelse på overføringer før vedtagelsen av endringen. Det er trolig at departementet har vurdert forholdet til grl. § 97 i forbindelse med vedtagelsen av forskriftsendringen av 12. januar 1999, og funnet at den rettsstilstand som ble etablert ved denne endringen ikke brøt mot forbudet.

Formålet med 1998-endringen var å hindre at forskriften ble benyttet til å realisere eiendeler med gevinst skattefritt. Formålet vil bli ivaretatt mest effektivt hvis forskriften også får anvendelse på konsern som har foretatt overføringer i 1998. Dette taler for at endringen skal få anvendelse.

Formålet med endringen av forskriften taler også mot at grl. § 97 skal tillegges stor vekt ved tolkningen av bestemmelsen. Det er som nevnt den urettferdige og utilbørlige tilbakevirkning grunnlovsbestemmelsen er ment å skulle ramme. En forskriftsendring som har til formål å hindre skatteplanlegging vil sjelden kunne bli ansett for å være urettferdig eller utilbørlig. Dette kan særlig sies å være tilfellet her, hvor endringen ikke medfører annet enn at konsernet blir beskattet tilnærmet likt som det ville ha blitt etter de alminnelige regler.

For øvrig legger endringen av 1998 ikke nye byrder til en tidligere utført handling. Så lenge det mottagende selskap ikke bringes ut av konserntilknytningen vil ikke beskatning etter § 10 utløses. Endringen begrenser kun, til en viss grad, konsernets muligheter til å disponere uten å utløse beskatning. Denne virkningen av endringen kan ikke sies å være særlig inngripende for konsernet sett i forhold til de virkninger som normalt skal til for at grl. § 97 skal kunne komme til anvendelse.

På grunn av de ovennevnte argumenter kan grl. § 97 ikke tillegges stor vekt ved tolkningen av § 10. Dette styrkes av at det forholdet til grunnloven sannsynligvis er blitt vurdert av departementet, og at departementet har vedtatt overgangsordninger som det mener er i overensstemmelse med Grunnloven. Konklusjonen må være at forskriftens § 10 ikke gjør unntak for konsern som har foretatt overføringer av eiendeler etter forskriften før forskriftsendringen av 1998.

11 Konsekvenser av brudd på forskriftens regler

Det er en forutsetning for skattefritak etter forskriftens regler at vilkårene i forskriftens § 2 er oppfylt. Hvis disse vilkårene ikke er oppfylt er utgangspunktet at det aldri har vært grunnlag for skattefritak etter forskriften, og at beskatning etter de alminnelige regler skal finne sted.

Forskriftens § 2 henviser til de detaljerte vilkårene i § 3 til § 8. Etter lovens ordlyd medfører det at selv et mindre brudd på et av disse vilkårene kan føre til at selskapet

ikke får skattefritak. For eksempel kan en liten feil vedrørende deling av saldo etter § 4 føre til at de overførte eiendeler blir gevinstbeskattet. Det kan reises spørsmål om ethvert brudd på forskriftens bestemmelser bør medføre beskatning etter de alminnelige regler.

Før jeg tar for meg dette spørsmålet nevner jeg først at det vil være nærliggende å gi konsernet en mulighet til å rette eller omgjøre sine disposisjoner, slik at de oppfyller forskriftens vilkår. Hvor overtredelsen er liten, og ikke oppstått som følge av forsøk på omgåelse av regelverket, bør en slik retting tillates. En adgang til retting eller omgjøring er ikke i strid med forskriftens regler.

Det er ingen tvil om at grove brudd på forskriftens regler medfører beskatning etter de alminnelige regler. Det må også være klart at bestemmelsen rammer bevisste omgåelser, eller skattesvik fra et konserns side. På den annen side taler rimelighets betraktninger og regelens formål for at det må legges til grunn et vesentlighetskriterium ved vurderingen av om feilen innebærer at transaksjonen ikke oppfyller vilkårene i konsernforskriften. I en uttalelse fra Finansdepartementet av 9. april 2003 legger departementet til grunn at det bør foretas en slik vesentlighetsbetraktning ved vurderingen av om vilkårene for skattefri fusjon og fisjon etter sktl. § 11-1 flg. er oppfylt. Departementet uttaler seg ikke om spørsmålet vedrørende skattefrie konserninterne overføringer, men som nevnt gjør de samme hensyn seg gjeldene her. Jeg legger derfor til grunn at det ved vurderingen av om vilkårene etter konsernforskriften er oppfylt skal legges til grunn et vesentlighetskriterium.

12 Konklusjon

Slik forskrift om skattefrie overføringer av eiendeler fremstår i dag er den ikke et nyttig virkemiddel for å fremme bedriftsøkonomisk lønnsomme omorganiseringer i næringslivet. Grunnen til det er nok først og fremst at næringslivet oppfatter regelen om beskatning ved konsernopphevelse som for begrensende på eventuelle senere disposisjoner. For besluttende organer i de berørte selskapene vil det nok være vanskelig å skulle

binde seg til en bestemt selskapsstruktur for så lang tid fremover som denne regel gjør nødvendig.

Alternativer for et selskaper/konsern som ønsker å foreta en omorganisering uten å utløse beskatning, er å benytte reglene om fusjon og fisjon av selskaper etter sktl. § 11-1 flg., eller å søke om særlig dispensasjon fra de alminnelige beskatningsregler etter sktl. §§ 11-21 tredje ledd eller 11-22. Særlig reglene om fusjon og fisjon av selskaper vil nok i mange tilfeller være et fullgodt alternativ til bruk av forskriften. For konsern som i realiteten kun ønsker å foreta en overskuddsdisponering vil bruk av reglene om konsernbidrag, jf. sktl. § 10-2 flg. være et godt alternativ.

Også selskaper som har benyttet forskriften, og av den grunn er låst inn av tilknytningskravet, kan søke om skattelempning etter sktl. § 11-22 når dette brytes.

Som nevnt i innledningen til oppgaven er det varslet endringer i forskriften. Slike endringer er foreløpig ikke kommet, og det er usikkert når de eventuelt vil komme. For at forskriften skal kunne fungere som et effektivt virkemiddel for å fremme ønskede omorganiseringer må endringene innebære at forskriften gjøres mer attraktiv for næringslivet. En måte å oppnå det på er å begrense bindingstiden for beskatning ved konsernopphep. En moderat begrensning av bindingstiden vil sannsynligvis kunne gjennomføres uten fare for at forskriften blir benyttet til å realisere skattefrie gevinster.

For øvrig vil det nok fortsatt være en viss usikkerhet vedrørende regnskapsføringen av vederlaget, og vederlagets størrelse ved bruk av forskriften, jf. pkt. 6. Forskriftens regler om vederlaget er gitt etter nøye avveining av selskapsrettslige, regnskapsrettslige og skatterettslige hensyn. Det vil nok av den grunn fortsatt være nødvendig å knytte reglene om vederlaget til de gjeldende regler på selskaps- og regnskapsrettens område. Men det er å håpe at den praksis som vil utvikle seg spesielt rundt reglene om kontinuitetsgjennomskjæring, hvor usikkerheten er størst, vil bidra til å klargjøre disse reglene.

13 Litteraturliste

Bøker, artikler og tidsskrifter:

- Almvik, Fred-Ove... *Bedriftsbeskatning i praksis*. Ligningsbehandling ved Sentralskattekontoret for storbedrifter Oslo 2000
- Almvik, Fred-Ove og Olsen, Kjetil Andre. *Konserninterne overføringer i forbindelse med omstruktureringer*. Praktisk økonomi og finans 1999 nr 4.
- Andenæs, Johs. *Statsforfatningen i Norge*. 8. utg. Oslo 1998.
- Andersen, Johannes. *Fusjon og fisjon*. 1. utg. Oslo 2002
- Eckhoff, Torstein og Helgesen, Jan E. *Rettskildelære* 4. utg. Oslo 1997
- Gjems-Onstad, Ole. (red.) *Skattelovsamlingen. 1999/2000* 10. utg. Oslo 2000
- Gjems-Onstad, Ole. (red.) *Skattelovsamlingen. 2001/2002* 12. utg. Oslo 2002
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo 2001
- Kildal, Tor S. *Forskrift til omdannelsesloven – fremgangsmåter og endringer*. Tidsskrift for skatterett 1996
- Kinserdal, Arne. *Grunnleggende regnskapsforståelse*. 3. utg. Oslo 1998
- Ligningens ABC 1999 Oslo 1999
- Norske regnskapsStandarder 2002-2003* Norsk RegnskapsStiftelse
- Overligningsnemnda for storbedrifter. *Klagebehandling 1998*. Tidsskrift for skatterett 2001
- Overligningsnemnda for storbedrifter. *Klagebehandling 1998*. Tidsskrift for skatterett 2000
- Praksis fra Sentralskattekontoret for storbedrifter*. Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål 2001
- Uttalelser fra finansdepartementet*. Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål 1995 1996 1997 og 1998
- Wiskow, Petter Chr. (red.) *Bedriftsbeskatning i praksis*. Ligningsbehandling ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett* 4. utg. Oslo 2001
Zimmer, Fredrik. (red.) *Bedrift, selskap og skatt* 3. utg. Oslo 2001
Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett* 2. utg. Oslo 1992
Aarbakke, Magnus. *Skatt på formue* 3. utg. Oslo 1998

Forarbeider:

Ot. prp. nr 1 (2001-2002) *Om skatte- og avgiftsopplegget 2002*
Ot. prp. nr 75 (2001-2002) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.*
Ot. prp. nr 65 (1998-1999) *Om endringer i lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)*
Ot. prp. nr 42 (1997-1998) *Om lov om årsregnskap m v (regnskapsloven)*
Ot. prp. nr 23 (1996-1997) *Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)*
Ot. prp. nr 52 (1989-1990) *Om lov om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m. fl.*
Ot. prp. nr 30 (1960-61) *Om lov om tillegg til skattelovene for landet og for byene*

Innst. O. nr 38 (1989-1990) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m. fl.*
Innst. O. nr 12 (1960-61) *Om lov om tillegg til skattelovene for landet og for byene*

St. meld. nr 16 (1997-1998) *Finansdepartementets praksis i saker etter lov av 9. juni 1961 nr 16 (Omdanningsloven)*

Dommer:

Rt. 1997 side 580 OFS
Rt. 1973 s. 931 Holst
Rt. 1966 side 1189 Vestlandske Vassdrag
Rt. 1963 side 478 Siraco
Rt. 1961 side 1195 Kjøllberg

A